



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

THIAGO VASCONCELOS RODRIGUES

**ANÁLISE EMPRESARIAL-TRIBUTÁRIA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE
EMPRESAS COMO CRITÉRIO PARA DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA, NO ÂMBITO DAS EXECUÇÕES FISCAIS.**

FORTALEZA

2016

THIAGO VASCONCELOS RODRIGUES

**ANÁLISE EMPRESARIAL-TRIBUTÁRIA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE
EMPRESAS COMO CRITÉRIO PARA DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA, NO ÂMBITO DAS EXECUÇÕES FISCAIS.**

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção de grau de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2016

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- R617a Rodrigues, Thiago Vasconcelos.
Análise empresarial-tributária da dissolução irregular de empresas como critério para a desconsideração da personalidade jurídica no âmbito das execuções fiscais / Thiago Vasconcelos Rodrigues. – 2016.
72 f.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2016.
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.
1. Desconsideração da personalidade jurídica. 2. Redirecionamento da Execução Fiscal. 3. Dissolução irregular. I. Título.

CDD 340

THIAGO VASCONCELOS RODRIGUES

**ANÁLISE EMPRESARIAL-TRIBUTÁRIA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE
EMPRESAS COMO CRITÉRIO PARA DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA, NO ÂMBITO DAS EXECUÇÕES FISCAIS.**

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção de grau de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Mestranda Stephane Hilda Barbosa Lima
Universidade Federal do Ceará (UFC)

À minha eterna Miminha - “quem disse que sou sua?”. Como eu queria que você estivesse aqui para me ver realizando um de seus sonhos. Olha por mim do céu, enquanto eu permaneço, assim como a senhora um dia, “carregando o amor e a velhice”. Para sempre vou amar você.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente, a Deus que, neste trabalho e durante todo o curso, derramou sobre as trevas da minha inteligência um raio de Sua claridade. Senhor, embora haja muito mais a agradecer do que a pedir, suplico que, cada vez mais, conceda-me inteligência para conhecer-Te, diligência para Te procurar, sabedoria para Te encontrar, uma boa conduta para Te agradar, confiança para esperar em Ti e constância para fazer a Tua vontade.

Além disso, agradeço também à minha família, referencial e porto seguro da minha vida, na pessoa da minha bisavó Jandira Vasconcelos, pela confiança, investimento e apoio. Espero poder, um dia, corresponder a todo amor quanto recebo de vocês.

Em especial, toda a minha gratidão, aos meus avós, Nelinho e Socorro Vasconcelos, e à minha mãe, Carlina Magalhães, por terem, muitas vezes, abdicado dos próprios desejos em prol dos meus.

Meu agradecimento especial também ao professor e orientador Hugo de Brito Machado Segundo, pela liberdade que me permitiu no desempenho deste trabalho e pela consideração e respeito aos meus pensamentos e ideias.

Igualmente, neste momento final do curso, devo agradecer a todo o corpo administrativo, servidores e funcionários da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, na pessoa do diretor Cândido Albuquerque, bem como a todos os mestres, na pessoa do professor e amigo Sérgio Rebouças, por terem me oportunizado quatro anos e meio do mais puro aprendizado.

Muito obrigado também aos meus amigos, os quais cito, exemplificativamente os seguintes nomes: Bárbara Melo, Beatriz Avelino, Carlos Magno, Isabella Vale, Lídia Magalhães, Ricardo Avelino, Roberta Gomes e Taís Lemos. Nunca esqueçam: vocês se tornam eternamente responsáveis pelo que cativam.

Por fim, muito obrigado à equipe do escritório Autran Nunes Teixeira & Barreto Advogados, nas pessoas dos amigos Paulo, Felipe, Daniel e Juan, pelos ensinamentos diários, pela amigável rotina de trabalho e por terem me oportunizado a primeira experiência na profissão que escolhi seguir por toda a minha vida.

RESUMO

O ordenamento jurídico nacional reconhece a autonomia patrimonial entre as pessoas jurídicas e os sócios e administradores que as representam. Contudo, esta não é uma característica absoluta, tendo em vista a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica. No âmbito do Direito Tributário, a teor do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, tal instituto será aplicado quando da responsabilização dos sócios e gerentes na hipótese de atos praticados com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Para efeito do presente trabalho, importará analisar, especialmente, a compatibilidade entre a dissolução irregular de empresas e as citadas hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica. Do estudo, será possível verificar que a dissolução irregular configura infração à lei, capaz de, em tese, fundamentar o direcionamento da execução aos sócios. Contudo, existem demais variantes que devem qualificar o referido ato, possibilitando ou obstando que se afaste a personalidade jurídica, tais como: a prescrição quanto ao direcionamento ao sócio, o mero inadimplemento da obrigação tributária e, principalmente, o elemento anímico implícito na conduta. Ademais, há ainda que se observar o ônus da prova na hipótese eventual de redirecionamento da execução, bem como os meios de defesa possibilitados aos sócios para combater ato ilegal de desconsideração.

Palavras-chave: Desconsideração da personalidade jurídica. Redirecionamento da Execução Fiscal. Dissolução Irregular.

ABSTRACT

The Brazilian legal system acknowledges the patrimonial autonomy between legal entities and the partners and administrators who represent them. However, that is not an absolute statement, since it's possible to disregard legal personality. In the field of Tax Law, according to the article 135, III of the National Tax Code, such institute is applicable when partners and administrators exceed their powers and breach the law or the company's Articles of Incorporation or bylaws. For the purposes of the present study, it matters to analyze the compatibility between the aforementioned hypothesis of corporate veil lifting and the irregular dissolutions of companies. From the analysis, it'll be possible to verify that such extinctions imply breach of the law, offering grounds, at least in theory, to justify enforcing debts against the company's partners. Nevertheless, there are other factors which allow or disallow piercing the legal veil of business organizations, such as: the running of statute of limitations; the sheer fulfillment of the tax obligation and mostly the state of mind implicit in a given conduct. Moreover, there's still the burden of proof to be met in eventually enforcing tax debts against partners, as well as the constitutional need to offer them means of defense in face of illegal acts against the company's patrimonial autonomy.

Keywords: Disregard of Legal Personality. Enforcing tax debts against partners. Irregular dissolutions of companies.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	NOÇÕES QUANTO À PERSONALIDADE JURÍDICA DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS E A POSSIBILIDADE DE SUA DESCONSIDERAÇÃO	11
2.1	Noções quanto à personalidade jurídica.....	11
2.1.1	<i>Breve histórico</i>	<i>11</i>
2.1.2	<i>Natureza Jurídica do instituto pessoa jurídica</i>	<i>13</i>
2.1.2.1	<i>Autonomia patrimonial.....</i>	<i>14</i>
2.2	Da desconsideração da personalidade jurídica.....	16
2.2.1	<i>Conceito.....</i>	<i>16</i>
2.2.2	<i>Histórico</i>	<i>19</i>
2.2.3	<i>Das teorias de desconsideração das personalidade jurídica: menor e maior.....</i>	<i>20</i>
2.3	Noções de Direito Empresarial	21
2.3.1	<i>Sociedade empresária – conceito e características</i>	<i>21</i>
2.3.2	<i>Das modalidades de responsabilidades dos sócios no âmbito empresarial: sociedades de responsabilidade ilimitada e de responsabilidade limitada.....</i>	<i>22</i>
2.3.3	<i>Da obrigatoriedade do exercício de funções de administração.....</i>	<i>24</i>
2.3.3.1	<i>Do administrador não-sócio.....</i>	<i>25</i>
3	EXECUÇÃO FISCAL E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO E DO ADMINISTRADOR NO DIREITO BRASILEIRO	27
3.1	Desconsideração da personalidade jurídica e redirecionamento da execução fiscal a sócios e administradores de empresas.....	28
3.1.1	<i>Fundamento da responsabilidade do administrador</i>	<i>29</i>
3.1.2	<i>Das hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito das Execuções Fiscais</i>	<i>30</i>
3.1.2.1	<i>Excesso de poder</i>	<i>31</i>
3.1.2.2	<i>Infração a Lei, Contrato Social ou Estatuto</i>	<i>32</i>
3.1.2.3	<i>Elemento anímico – teoria subjetivista</i>	<i>33</i>
3.2	Reflexos do redirecionamento da execução fiscal nos critérios da regra matriz de incidência tributária	34
3.2.1	<i>Do critério temporal.....</i>	<i>35</i>
3.2.2	<i>Do critério pessoal e espécies de Responsabilidade Tributária.....</i>	<i>36</i>

3.3	Hipóteses controversas de redirecionamento da execução fiscal ao administrador.....	39
3.3.1	<i>Da prescrição em relação ao sócio-administrador</i>	39
3.3.2	<i>Do mero inadimplemento da obrigação tributária</i>	40
3.3.3	<i>Da responsabilidade por débitos junto à Seguridade Social.....</i>	41
4	DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE EMPRESAS COMO CRITÉRIO PARA A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO ÂMBITO DAS EXECUÇÕES FISCAIS.....	45
4.1	Conceito de dissolução irregular.....	45
4.2	Da dissolução irregular como hipótese de cabimento da desconsideração da personalidade jurídica.....	47
4.2.1	<i>Da compatibilidade entre a dissolução irregular e os requisitos de excesso de poder e infração a lei, contrato social e estatuto.</i>	48
4.2.1.1	<i>Da mera troca de endereço</i>	51
5	DAS RESTRIÇÕES AO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL: NECESSIDADE DE MENÇÃO AO NOME DO SÓCIO NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA OU DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.....	53
5.1	Do ônus da prova para a desconsideração da personalidade jurídica.....	55
5.1.1	<i>Do ônus da prova quando da inclusão do nome do sócio-administrador na certidão da dívida ativa.....</i>	56
6	DOS REMÉDIOS JURÍDICOS CONTRA O REDIRECIONAMENTO INDEVIDO	62
6.1	Exceção de pré-executividade.....	62
6.2	Embargos à execução	65
7	CONCLUSÃO.....	67
	REFERÊNCIAS.....	69

1 INTRODUÇÃO

É objeto de constante debate no âmbito do Poder Judiciário o redirecionamento dos feitos ali processados aos sócios-administradores de empresas, fazendo-os integrar as lides como litisconsortes passivos, igualmente responsáveis pelas dívidas fiscais executadas.

Dada a importância e a recorrência da matéria, o presente trabalho visa a, a partir da interpretação dos dispositivos legais pertinentes, bem como dos posicionamentos doutrinários, analisar a aplicação na prática jurídica nacional, notadamente na jurisprudência dos Tribunais Superiores, da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*), criando verdadeira hipótese de responsabilidade tributária, fundada especificamente na dissolução irregular de empresas, para excepcionar as regras gerais que consagram o princípio da autonomia da pessoa coletiva.

O tema ainda é bastante controverso e, em suma, busca resolver o seguinte questionamento: em que medida a dissolução irregular de uma empresa, consubstanciada, por exemplo, na modificação do local de sua sede sem comunicação aos órgãos de controle da atividade empresarial e de cadastro fiscal, seria critério suficiente para fundamentar a desconsideração de sua personalidade jurídica?

Tal pesquisa buscará, portanto, parâmetros para dirimir tal questão, apresentando-os ao cabo, com base nas mais diversas fontes do direito, notadamente sob o prisma do Direito Empresarial e Tributário, com enfoque específico no procedimento das Execuções Fiscais.

Em relação aos aspectos metodológicos, esta é uma pesquisa essencialmente bibliográfica, a qual possui como principais fontes a doutrina e a jurisprudência. Nesse sentido, inicialmente, foi realizada a coleta de dados na doutrina especializada, constantes em manuais, cursos e sites eletrônicos. Paralelamente, com o auxílio da Internet e em compêndios, também foram obtidos precedentes jurisprudenciais sobre a temática.

Após a fase de coleta, realizou-se a análise dos dados colhidos, sobre os quais se debateu com o Professor-Orientador, efetuando, ao fim de cada discussão, o fichamento dos principais pontos discutidos e conclusões alcançadas, visando a facilitar a obtenção do resultado final deste projeto.

Finalmente, foi elaborada a redação final do presente texto no qual buscou-se, sempre que possível, discorrer de modo conceitual, evitando a repetição de lugares comuns bem como a pura e simples citação.

Ressalte-se que o presente estudo está dividido em cinco tópicos, onde no primeiro são estabelecidas premissas no que se refere à delimitação do conceito e da natureza da personalidade jurídica dos entes coletivos, bem são apresentados preceitos quanto ao desenvolvimento histórico do instituto e às suas características, com foco, notadamente, na autonomia patrimonial. Em pó, discorre-se quanto à possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica destes entes e suas hipóteses de cabimento. Por fim, são apresentadas algumas noções de Direito Empresarial, notadamente quanto ao conceito de empresa e às modalidades de responsabilidade dos sócios em cada tipo de formação empresarial.

No segundo tópico, analisa-se a regra geral e respectivas exceções da responsabilidade tributária, com foco no estudo da possibilidade de redirecionamento da Execução Fiscal às pessoas dos sócios e gerentes, nos termos do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, são apresentadas, analiticamente, cada uma das hipóteses de cabimento da aplicação do referido instituto, bem como o elemento anímico implícito em tais condutas para a finalidade de responsabilização de terceiros.

No mesmo item, são estudados ainda os reflexos do redirecionamento da Execução Fiscal aos sócios e administradores na Regra Matriz de Incidência Tributária, especificamente nos critérios temporal e pessoal. Finalizando o capítulo, estudam-se situações controversas para a responsabilização de terceiros, dentre elas: a prescrição em relação ao sócio-administrador, o mero inadimplemento da obrigação tributária e a responsabilidade por débitos fiscais junto à Seguridade Social

O terceiro item está especificamente voltado ao estudo da dissolução irregular de empresas como requisito para a desconsideração da personalidade jurídica no âmbito das Execuções Fiscais, aonde se perquire quanto à compatibilidade entre aquela e as hipóteses especificamente previstas para esta.

Já, o quarto tópico apresenta aspectos procedimentais condicionantes para o redirecionamento da Execução Fiscal às pessoas dos administradores, quais sejam: a inscrição do nome do sócio na Certidão de Dívida Ativa e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, trazendo um estudo específico quanto ao ônus da prova em cada caso.

Por fim, no quinto tópico são analisadas, *en passant*, os meios de defesa na hipótese de redirecionamento da Execução Fiscal aos sócios e gerentes, quais sejam: a Exceção de Pré-Executividade e os Embargos à Execução

2 NOÇÕES QUANTO À PERSONALIDADE JURÍDICA DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS E A POSSIBILIDADE DE SUA DESCONSIDERAÇÃO

Inicialmente, visando a estabelecer premissas necessárias ao alcance dos objetivos do presente trabalho, importa tecer alguns comentários quanto ao instituto da personalidade jurídica *stricto sensu*, ou seja, das pessoas jurídicas. Além disso, cumpre analisar igualmente a possibilidade de que, por determinados atos das pessoas que as representam, se venha a desconsiderar a sua existência, com a finalidade específica de satisfação de seus credores, notadamente do Fisco.

2.1 Noções quanto à personalidade jurídica

No sentido do que foi apresentado acima, observemos, antes de tudo, os aspectos históricos e de desenvolvimento do instituto das pessoas jurídicas, sua natureza jurídica, dentre outros, conforme se passa a fazer nas linhas que seguem.

2.1.1 Breve histórico

A máxima aristotélica de que “o homem é um ser social”¹, lançada na obra “A Política”, ainda no século III a.C., muito além de auxiliar na compreensão da origem do Estado, o que era o seu objetivo, serve, igualmente, para que se analise menores e mais simples grupos de indivíduos associados.

Com efeito, há que se reconhecer, igualmente, que, para além da nota gregária humana, a tendência à associação dos indivíduos também possui viés utilitário, à medida da essencialidade do esforço mútuo para a consecução de determinados fins.

É na combinação de tais fatores que se encontra a gênese do instituto da personalidade jurídica *stricto sensu* ou das denominadas “pessoas jurídicas”. Não por outra razão, a doutrina de Monteiro atribui especialmente a dois fatores o surgimento da pessoa jurídica, quais sejam:

- a) - de um lado, a tendência inata do homem para o convívio em sociedade; b) - de outro, a acenada vantagem que resulta da conjugação de forças e que se expressa

¹ ARISTÓTELES. *Política*. Trad. Torrieri Guimarães. São Paulo: Martin Claret, 2001, p. 31.

pelo princípio mecânico da composição das forças paralelogramo e segundo o qual o efeito da resultante é o produto e não a soma aritmética das forças agrupadas.²

No mesmo sentido o entendimento de Pereira, o qual assevera que:

[...] o sentimento gregário do homem permite afirmar que a associação é inerente à natureza, corrigindo-lhe as fraquezas e suprindo com sua continuidade a brevidade da vida. O espírito criador engendra então entidades coletivas, resultantes de um agregado de pessoas ou de um acervo de bens, por via dos quais logra a obtenção de resultados mais positivos e mais amplos do que consegue o esforço individual.³

De fato, desde os tempos mais primórdios, o ser humano se organiza em grupos com uma finalidade e um objetivo comuns. Daí, nasce, materialmente, a pessoa jurídica, como ente cultural e social, oriundo da confluência de vontades humanas, através de atos volitivos próprios, os quais, unidos, compõem a vontade humana criadora, elemento necessário e imprescindível à pessoa jurídica.

Entretanto, durante séculos estes conglomerados humanos se organizaram à mingua da regulação pelo Direito, sendo certo que a existência das pessoas jurídicas, conforme dito, era meramente material, ou seja, não tinha qualquer reconhecimento ou tutela jurídica específica.

Ocorre que, como se sabe, o Direito é ferramenta de adaptação social e deve, necessariamente, acompanhar o desenvolvimento das sociedades e de seus institutos. Mais precisamente, nos termos da doutrina de Nader:

As instituições jurídicas são inventos humanos, que sofrem variações no tempo e no espaço. Como processo de adaptação social, o direito deve estar sempre se refazendo, em face da mobilidade social. A necessidade de ordem, paz, segurança, justiça, que o direito visa a atender, exige procedimentos sempre novos. Se o direito se envelhecer, deixa de ser um processo de adaptação, pois passa a não exercer a função para qual foi criado. Não basta, portanto, o ser do direito na sociedade, é indispensável o ser atuante, o ser atualizado. Os processos de adaptação devem-se renovar, pois somente assim o direito será um instrumento eficaz na garantia do equilíbrio e harmonia social.⁴

Ou seja, tendo em vista tal característica de adaptação social, fazia-se necessário que o Direito correspondesse à nova realidade, conferindo, igualmente, existência formal e jurídica a tal agrupamento de pessoas naturais.

² MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: parte geral**. 5. ed. rev. aum. São Paulo: Saraiva, 1966, v. 1, p. 59.

³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, v. 1, p. 297.

⁴ NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 23.

Nesse sentido, tem-se que origem histórica da pessoa jurídica remonta ao Direito Romano. Segundo Wald, “encontram-se no Digesto os princípios básicos que ainda hoje regem as pessoas jurídicas, distinguindo-se, já naquela época, o patrimônio social do patrimônio individual dos membros da sociedade (Digesto, 4.4.7, 1)”⁵.

Com efeito, o conceito se desenvolveu e se aperfeiçoou ainda mais no pensamento jurídico medieval, através dos canonistas e da noção de “pessoa ficta”, as quais foram admitidas ao lado da Igreja, pessoa moral de natureza divina.⁶

Por fim, o conceito hodierno do instituto veio com a doutrina alemã, à medida que estes atribuíram personalidade jurídica própria aos grupos de pessoas ou de bens, tornando-os sujeitos nas relações jurídicas, titulares de direitos e deveres.⁷

2.1.2 Natureza Jurídica do instituto pessoa jurídica

O fato é que, após o desenvolvimento e o aprimoramento do conceito de “pessoa jurídica”, as legislações modernas passaram a reconhecê-las, sob variadas terminologias.

Atualmente, o termo “pessoa jurídica” é utilizado pelo direito brasileiro (Capítulo I, do Título II, do Livro I do Código Civil brasileiro), italiano (Capítulo I, do Título II, do Livro I do Código Civil italiano), alemão (Título II, da Divisão II, do Livro I do BGB) e espanhol (Capítulo II, do Título II, do Livro I do Código Civil espanhol).

Com efeito, tal denominação, segundo Gonçalves, “é a menos imperfeita e a que mais frequentemente se usa, porque acentua o ambiente jurídico que possibilita a sua existência”⁸.

A despeito disso, cita-se, a título exemplificativo, que ainda existem outras terminologias utilizadas para o instituto, haja vista que legislação francesa utiliza a terminologia “pessoal moral” (Título IX, do Livro III do Código Civil francês), enquanto a portuguesa usa “pessoa coletiva” (Capítulo II, do Subtítulo I, do Título II, do Livro I do Código Civil português).

⁵ WALD, Arnoldo. **Direito civil: introdução e parte geral**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 164.

⁶ FRONTINI, Paulo Salvador. As pessoas jurídicas no Código civil de 2002: elenco, remissão histórica, disposições gerais. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 44, n. 137, p. 93-118, jan./mar. 2005, p. 97.

⁷ AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 268.

⁸ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: parte geral**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1, p. 215.

Pois bem, a par do nome que se lhe der, o que importa observar é a tendência de que as legislações passaram a conferir personalidade própria às pessoas jurídicas, tornando-as distintas, portanto, das pessoas naturais que a compõem.

Mais do que isso, muito além da personalidade – em verdade, por consequência desta –, foi chancelada às pessoas jurídicas a capacidade. Esta, por sua vez, é a aptidão para que os entes dotados de personalidade figurem como sujeitos de direitos e obrigações.

A respeito da definição de capacidade e sua correlação com o instituto da personalidade, assevera Monteiro:

Capacidade é a aptidão para adquirir direitos e exercer, por si ou por outrem, atos da vida civil. O conjunto desses poderes constitui a personalidade, que, localizando-se ou concretizado-se num ente, forma a pessoa. Assim, capacidade é elemento da personalidade. Esta, projetando-se no campo do direito, é expressa pela idéia de pessoa, ente capaz de direitos e obrigações. Capacidade exprime poderes ou faculdades; personalidade é a resultante desses poderes; pessoa é o ente a que a ordem jurídica outorga esses poderes.⁹

De fato, o artigo 1º do Código Civil brasileiro – Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 –, estatui que “toda pessoa é capaz de direitos e deveres na ordem civil”, e, ao interpretá-lo, mister que se compreenda por “pessoa” tanto a natural quanto a jurídica. Gonçalves assevera que: “pessoas jurídicas são entidades a que a lei confere personalidade, capacitando-as a serem sujeitos de direitos e obrigações. A sua principal característica é a de que atuam na vida jurídica com personalidade diversa da dos indivíduos que as compõem”¹⁰.

Ou seja, o ordenamento jurídico em vigor no Brasil reconhece a existência da pessoa jurídica como ente de personalidade própria, a qual, conquanto composta por pessoas naturais, com elas não se confunde, sendo capaz de, por si mesma, mas através de pessoas físicas, expressar-se na vida civil, através da fruição de direitos e da assunção de deveres.

2.1.2.1 Autonomia patrimonial

Mais do que o exposto no subtópico anterior, o atributo da personalidade jurídica leva, irremediavelmente, não só à autonomia em sentido meramente pessoal entre o ente coletivo e a coletividade. De fato, tal característica garante que também se lhes diferenciem os patrimônios, conforme previsão expressa do artigo 1.024 do Código Civil brasileiro.

⁹ MONTEIRO, 1966, p. 36.

¹⁰ GONÇALVES, 2012, p. 216.

É dizer: ao criar-se uma pessoa jurídica, para além de estar-se gerando um novo sujeito capaz de direitos e obrigações, estar-se-á também fazendo nascer uma nova universalidade patrimonial. Esta, como não poderia deixar de ser, também se distingue do patrimônio das pessoas que a compõem e a tal característica dá-se o nome de “autonomia patrimonial”. Nesse sentido, Farias e Rosenvald assentam o seguinte:

O ordenamento jurídico confere personalidade jurídica às empresas, permitindo que formem uma esfera jurídica e patrimonial autônoma e independente, apartada do patrimônio individual de cada um dos seus sócios. É estabelecida, assim, uma espécie de blindagem patrimonial, através da qual a pessoa jurídica responde pelas suas dívidas e obrigações com o seu próprio patrimônio.¹¹

Contudo, a atribuição de personalidade às pessoas jurídicas e a autonomia patrimonial entre estas e seus sócios, muito embora estejam deveras vinculados, não possuem necessária relação de causa e consequência. De fato, conquanto próximos, em um lado está o ser pessoa jurídica com existência diversa dos seus membros e, do outro, está limitação da responsabilidade destes.

Não fosse assim, inexistiriam pessoas jurídicas nas quais a responsabilidade dos membros é ilimitada, conforme virá a seguir, bem como não existiriam entidades de responsabilidade limitada que não são pessoas jurídicas.

Portanto, há que se reconhecer que os institutos possuem razões de ser diversas. A existência de pessoas jurídicas decorre da necessidade de organização dos negócios, separando as obrigações e os direitos inerentes ao empreendimento daqueles inerentes a outras atividades dos membros da sociedade.

Enquanto isso, a limitação da responsabilidade se funda na necessidade inerente à segurança indispensável a que se façam investimentos. Ou seja, a autonomia patrimonial encontra seu *telos*, no fato de que, visando ao livre exercício da atividade empresária, restringiu-se à pessoa jurídica e ao seu patrimônio os riscos inerentes ao empreendedorismo, permitindo que formem uma esfera jurídica e patrimonial autônoma e independente, apartada do patrimônio individual de cada um dos seus sócios.

Quanto a isto, consignou a Ministra Nancy Andriahi, no julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o seguinte:

¹¹ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: parte geral e LINDB**. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2012. v. 1, p. 447-448.

Com efeito, a criação de uma sociedade personificada visa, sobretudo, à limitação dos riscos da atividade econômica, cujo exercício, por sua vez, a todos interessa, na medida em que incentiva a produção de riquezas, aumenta a arrecadação de tributos, cria empregos e gera renda, contribuindo, portanto, com o desenvolvimento socioeconômico do País. Nessa toada, a previsão de autonomia do patrimônio da pessoa jurídica em relação ao dos seus membros (blindagem patrimonial), nas sociedades de responsabilidade limitada, não é um privilégio concedido aos sócios, mas, antes disso, uma medida de incentivo ao empreendedorismo, sem a qual, certamente, seriam poucos os que se aventurariam à exploração da atividade empresarial e, eventualmente, a suportar com seus próprios bens o risco do insucesso.¹²

De fato, outro não poderia ser o entendimento, à medida que a autonomia patrimonial entre o ente coletivo e a coletividade nada mais é do que uma salutar ferramenta de efetividade da livre iniciativa, a qual, vale dizer, é fundamento da República Federativa do Brasil, nos termos do ordenamento constitucional vigente, senão vejamos a previsão tanto do inciso IV do artigo 1º, como também do artigo 170, *caput*, ambos da Constituição Federal de 1988.

A autonomia patrimonial é, portanto, uma característica intrínseca às pessoas jurídicas reconhecidas pelo Direito Brasileiro, de forma que se fala em distinção de pessoas e de bens entre a própria pessoa jurídica e as pessoas naturais que a compõe ou, simplesmente, “blindagem patrimonial”, através da qual a pessoa jurídica responde pelas suas dívidas e obrigações com o seu próprio patrimônio.

2.2 Da desconsideração da personalidade jurídica

Não obstante toda a dissertação anterior, tem-se que as características tratadas acima não são absolutas. Afinal, estas encontram limitação, dentre outros fatores, na possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, conforme se passa a pormenorizar.

2.2.1 Conceito

Pois bem, de acordo com o que foi narrado alhures, as sociedades empresárias não possuem, por óbvio, aptidão para praticar, por si mesmas, os atos da vida civil. São, por isso, representadas – ou, mais propriamente, apresentadas – pelas pessoas físicas que a compõem.

¹² STJ - REsp 1395288 SP 2013/0151854-8, Rel. Min. Nancy Andrighi, j. 11/02/2014, Terceira Turma, DJe. 02/06/2014.

Com efeito, a prática da representação pode, em determinados casos, levar a cabo abusos inescrupulosos de pessoas naturais que, blindadas – em sentido pessoal e patrimonial – pela personalidade jurídica do ente coletivo, atuam de forma temerária e inconsequente, ferindo à lei ou aos atos constitutivos da empresa representada, visando ao benefício próprio. Sobre o assunto, leciona Pereira:

O desenvolvimento da sociedade de consumo, a coligação de sociedades mercantis e o controle individual de grupos econômicos, têm mostrado que a distinção entre a sociedade e seus integrantes, ao invés de consagrar regras de justiça social, tem servido de cobertura para a prática de atos ilícitos, de comportamentos fraudulentos, de absolvição de irregularidades, de aproveitamentos injustificáveis, de abusos de direito. Os integrantes da pessoa jurídica invocam o princípio da separação, como se se tratasse de um ‘véu protetor’. Era preciso criar um instrumento jurídico hábil a ilidir os efeitos daquela cobertura.¹³

Nesse sentido, desenvolveu-se o instituto da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine* ou *disregard of legal entity*), a fim de institucionalizar uma forma para, de modo legítimo e legalmente válido, trespassar a autonomia patrimonial, a fim de que os sócios pudessem vir a ter seus patrimônios constrictos por débitos assumidos pela pessoa jurídica, em virtude de atos fraudulentos praticados por aqueles.

Ou seja, trata-se o instituto de uma exceção episódica ao princípio da autonomia patrimonial ou da “blindagem patrimonial”, já explicado no tópico anterior. De fato, a práxis doutrinária trata a desconsideração da personalidade jurídica como a possibilidade de que se “erga o véu da personalidade jurídica” (*lifting the corporate veil*), como forma de combate a fraudes e abusos.

Nessa toada, vejamos o ensinamento de Gonçalves:

Permite tal teoria que o juiz, em caso de fraude e de má-fé, desconsidere o princípio de que as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros e os efeitos dessa autonomia, para atingir e vincular os bens particulares dos sócios à satisfação das dívidas da sociedade (*lifting the corporate veil*, ou seja, erguendo-se o véu da personalidade jurídica).¹⁴

Com efeito, vale salientar: a teoria da desconsideração não implica desprestígio ao instituto da pessoa jurídica e a todo o arcabouço jurídico e histórico a ela relativo.

¹³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Direito civil**: alguns aspectos de sua evolução. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 58.

¹⁴ GONÇALVES, 2012, p. 249.

Ao contrário, a *disregard doctrine* tende ao aperfeiçoamento da pessoa jurídica, porque, sem extingui-la, responsabiliza o sócio que abusou da própria personalidade que lhe foi reconhecida pelo ordenamento¹⁵.

É dizer: a possibilidade de que se desconsidere a personalidade jurídica reveste-se, em verdade, de instrumento para o cumprimento da função social da empresa, nos termos dos artigos 5º, XXIII, e 170, III, da Constituição Federal de 1988.

Ademais, há de se reconhecer que a desconsideração da personalidade jurídica é medida excepcional e episódica, que apenas pode ser autorizada quando do preenchimento dos requisitos previstos na legislação.

Ou seja, tal fenômeno somente será possível casuisticamente, sendo apenas cabível ignorar a autonomia patrimonial como forma de combate a fraudes e abusos contra os credores praticados através das pessoas jurídicas. Esse é o entendimento do STJ, senão vejamos: “A desconsideração da personalidade jurídica é medida excepcional e está subordinada à comprovação do abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial”¹⁶.

Na prática, a desconsideração da personalidade jurídica trata-se da suspensão dos efeitos dos atos constitutivos da empresa, sendo, contudo, medida meramente episódica. Nesse sentido, importa observar o que asseveram Farias e Rosenvald:

O afastamento da personalidade é temporário e eventual [...]. Neste passo, fácil é perceber o caráter episódico da desconsideração da personalidade jurídica, que deverá ser reconhecida em cada caso concreto, explicitado, pelo menos, um dos requisitos legalmente exigidos. Com isso, inclusive, repisa-se, concretamente, a impossibilidade de confundir a desconsideração da personalidade jurídica com a despersonalização da empresa, que implicaria no seu aniquilamento.¹⁷

Significa dizer: a aplicação do instituto não implicará na extinção dos atos constitutivos, o que resultaria, por consequência, na dissolução da empresa. Ao revés, a suspensão será casuística, permanecendo os atos constitutivos em vigor para todo e qualquer outro fim de direito.

¹⁵ GONÇALVES, Oksandro. **Desconsideração da personalidade jurídica**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 166.

¹⁶ STJ - REsp 1419256 RJ 2011/0171886-0, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, j. 02/12/2014, Terceira Turma, DJe. 19/02/2014.

¹⁷ FARIAS; ROSENVALD, 2012, p. 463-464.

2.2.2 Histórico

O instituto da desconsideração da personalidade jurídica tem suas origens históricas na *common law*, notadamente no direito anglo-saxão. Doutrinadores atribuem, com um dos primeiros registros deste, o caso *Salomon v. Salomon Co. Ltd.*, julgado em 1897, pela *House of Lords* britânica.

No Brasil, o instituto teve como registro incipiente a publicação do doutrinador alemão Rolf Serick, que, tratando da desconsideração da personalidade jurídica, consignou que: “Havendo abuso da forma da pessoa jurídica, pode o juiz, a fim de impedir que venha a ser realizada a intenção ilícita perseguida, não respeita tal forma, e determinar o afastamento, no caso, do princípio da distinção entre sócio e pessoa jurídica”¹⁸.

A partir de então, a desconsideração da personalidade jurídica, no Brasil, passou a ser desenvolvida a nível doutrinário, tendo tido adesão crescente também pela jurisprudência, a par da inexistência de regulação legal neste sentido.

Todavia, como não poderia deixar de ser, novamente pela característica de adaptação social do direito, o instituto passou a ter reconhecimento legal. A título de diplomas normativos, a desconsideração da personalidade jurídica, para além de leis esparsas, foi regulada, a priori, pelo Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 –, notadamente no artigo 135 deste, o qual será analisado posteriormente. Tal dispositivo, desde sua publicação até os anos 90, foi utilizado subsidiariamente nas relações de direito civil, à medida da ausência de previsão própria naquela seara.

Com efeito, em 1990, veio a ser editado o Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990), o qual, em seu artigo 28, prevê a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, no âmbito das relações de consumo.

Por fim, o Código Civil de 2002, em seu artigo 50, veio a consagrar a possibilidade de desconsideração, em caso de “abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial”, abrindo a possibilidade de que se venha a afetas bens particulares dos administradores ou sócios por obrigações da empresa representada.

¹⁸ Tradução livre de: “*Se si abusa della forma della persona giuridica il giudice puó, al fine di impedire che venga raggiunto lo scopo illecito perseguito, non rispettare tale forma, allottanandosi quidi dal principio della netta distinzione tra sócio e persona giuridica.*” (SERICK, Rolf. **Forma e realtà della persona giuridica**. Trad. Marco Vitale. Milão: Giuffré, 1966, p. 275).

2.2.3 Das teorias de desconsideração das personalidade jurídica: menor e maior

O desenvolvimento doutrinário da desconsideração da personalidade jurídica levou à formulação de duas teorias quanto às hipóteses de cabimento do instituto concretamente. Com efeito, a estas deu-se o nome de Teoria Menor e Maior da desconsideração da personalidade jurídica.

Para a teoria menor, aplicar-se-á a *disregard doctrine* ainda que se possua, como único fundamento, a insolvência da empresa devedora e o conseqüente prejuízo do credor. Ou seja, não será exigido qualquer outro quadro fático, sendo que o mero inadimplemento e a inexistência de bens da empresa para a quitação do débito perseguido serão suficientes para que se atinja o patrimônio particular dos sócios.

Quanto a tal teoria, Gonçalves leciona que esta

[...] considera o simples prejuízo do credor motivo suficiente para a desconsideração. Essa última [a teoria menor] não se preocupa em verificar se houve ou não utilização fraudulenta do princípio da autonomia patrimonial, nem se houve ou não abuso da personalidade. Se a sociedade não possui patrimônio, mas o sócio é solvente, isso basta para responsabilizá-lo por obrigações daquela.¹⁹

Legalmente, a teoria é parcialmente acatada, notadamente no âmbito das relações de consumo (artigo 28 do CDC) e nas de responsabilidade por danos ambientais (artigo 4º da Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998).

A teoria maior, por sua vez, requer requisitos específicos para que se desconsidere a personalidade jurídica. Com efeito, as condutas autorizadas da desconsideração da personalidade jurídica, no mais das vezes, estão relacionadas com a prática de fraudes e abusos pelo sócio.

É dizer: a mera insolvência ou a simples má gestão não ensejam o afastamento da autonomia patrimonial, sendo necessária que se configurem, também, as condutas legal e especificamente previstas. Aliás, a mera insolvência não é sequer requisito para a desconsideração da personalidade jurídica. Ou seja, pode-se excepcionar a regra da diferenciação ainda que a empresa seja absolutamente solvente. Afinal, trata-se de um instituto que, para além de visar à satisfação do credor, busca também não penalizar a pessoa jurídica pelos atos de seu administrador.

Nesse sentido, veja-se o ensinamento de Farias e Rosenvald:

¹⁹ GONÇALVES, 2012, p. 252.

Não é requisito para a obtenção da desconsideração a comprovação da insolvência da pessoa jurídica. Em outras palavras, a aplicação do *disregard doctrine* “prescinde da demonstração de insolvência da pessoa jurídica”, como reconheceu o enunciado 281 da Jornada de Direito Civil. É que a desconsideração pode ser utilizada com finalidade preventiva, como mecanismo de evitar futuras fraudes e não apenas como um meio de recomposição de danos já causados. Não se pode exigir, pois, a prova da efetiva insolvência.²⁰

Ademais, a teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica se divide, ainda, em objetivista e subjetivista, a partir da necessidade de que observe ou não o elemento anímico quando da prática do ato autorizador da desconsideração. Com efeito, esta característica será oportunamente tratada em tópico próprio, quando da análise da aplicação da teoria no âmbito do direito tributário.

2.3 Noções de Direito Empresarial

Estabelecidas as premissas necessárias quanto à personalidade jurídica e a possibilidade de sua desconsideração, é importante que, neste ponto do trabalho, esclareça-se que não se irá tratar de todo e qualquer tipo de pessoa jurídica.

A primeira restrição necessária a ser feita é a de que tratar-se-á unicamente das pessoas jurídicas de direito privado, excluindo-se, portanto, os entes de direito público, seja interno ou externo.

Para além disso, veja-se que, nos termos do artigo 44 do Código Civil brasileiro, as pessoas jurídicas de direito privado se dividem em fundações, associações e sociedades e, para efeitos deste trabalho, importará observar exclusivamente estas últimas.

Não obstante, tem-se que as sociedades se subdividem, ainda, em sociedades simples e sociedades empresárias. Nesse sentido, especificando-se ainda mais a temática do trabalho ora observado, é importante salientar que irá se tratar exclusivamente da sociedade empresária, conforme os subtópicos que seguem.

2.3.1 Sociedade empresária – conceito e características

De início, cumpre perquirir, para a exata compreensão e delimitação do âmbito do presente trabalho, o que significa o termo “empresa” e, conseqüentemente, qual é o conceito

²⁰ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: parte geral e LINDB**. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2012. v. 1, p. 457.

de “sociedade empresária” à luz da teoria que, atualmente, norteia o direito empresarial brasileiro.

Pois bem. O conceito de empresa não está definido, em termos precisos, na legislação pátria. Ele é, contudo, obtido através da interpretação do artigo 966 do Código Civil Brasileiro, o qual define que “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

Isso posto, se, em termos linguísticos, empresário é aquele que exerce a “empresa” - aqui entendida como ato –, há que se concluir que “empresa” é, justamente, a tal “atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

Nesse ponto, convém observar o ensinamento de Ramos:

Empresa é, portanto, atividade, algo abstrato. Empresário, por sua vez, é que exerce empresa. Assim, a empresa não é sujeito de direito. [...] Melhor dizendo, sujeito de direito é quem exerce empresa, ou seja, o empresário, que pode ser pessoa física (empresário individual) ou pessoa jurídica (sociedade empresária).²¹

Com efeito, da parte final do trecho transcrito acima, é importante salientar: distintamente do utilizado no dia-a-dia, o empresário não tem de, necessariamente, ser uma pessoa física. De fato, é possível que pessoas jurídicas exerçam empresa, de forma que, nesse caso, será denominada, não por outra razão, de “sociedade empresária”.

Portanto, conclui-se que a sociedade empresária é, justamente, a pessoa jurídica imbuída da função de empresário, nos termos do artigo 966 do Código Civil brasileiro.

2.3.2 Das modalidades de responsabilidades dos sócios no âmbito empresarial: sociedades de responsabilidade ilimitada e de responsabilidade limitada

Ademais, cumpre ainda observar que, como se pode notar, será analisada, neste trabalho, a responsabilidade do administrador por débitos da sociedade empresária. Nesse sentido, antes de prosseguirmos na análise, vale salientar que vigoram no Brasil duas modalidades de responsabilidade destes. Em verdade, tal fator irá depender do tipo de empresa constituída.

De fato, existem modalidades de empresas que se classificam como “de responsabilidade ilimitada”. Nelas, conquanto permaneça o regramento da distinção entre os

²¹ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito empresarial esquematizado**. 3. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013, p. 16.

patrimônios da pessoa jurídica e das pessoas naturais que a compõem, tem-se que, na prática, este resta excetuado.

Isso porque, quando se trata desse tipo de sociedade, tem-se que, por força da própria lei, o sócio, em qualquer hipótese, poderá ser responsabilizado pelo débito da empresa que este representa. Isto posto, quanto a estas, é despidendo falar em incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

A título exemplificativo, citam-se como sociedades de responsabilidade ilimitada os seguintes modelos empresariais: o empresário individual (artigos 966 e 967 do Código Civil), a sociedade em conta de participação (artigo 991 do Código Civil), a sociedade em nome coletivo (artigo 1.039 do Código Civil), a sociedade em comandita simples (artigo 1.045 do Código Civil) e a sociedade em comandita por ações (artigos 1.090 e 1.091 do Código Civil).

Com efeito, registre-se que as sociedades de responsabilidade ilimitada têm reduzido sua recorrência no Brasil. Senão vejamos serem dificilmente encontradas, no dia-a-dia, empresas constituídas nos moldes citados no parágrafo anterior. Crê-se que essa quase extinção se justifica, à medida das benesses ao empreendedorismo implícitos na característica da autonomia patrimonial, conforme já salientado alhures.

Ademais, existem também moldes empresariais que, distintamente, correspondem a sociedades de responsabilidade limitada, tais como: o Empresário Individual de Responsabilidade Limitada (artigo 980-A do Código Civil), a Sociedade Limitada (artigo 1.052 do Código Civil) e a Sociedade Anônima (artigo 1.088 do Código Civil e Lei 6.404/1976). Neles, são observadas fielmente as regras da autonomia patrimonial.

É dizer: no âmbito destas, em regra, os sócios não respondem por qualquer débito da empresa. De fato, as únicas exceções se dão quando da verificação de qualquer dos requisitos específicos para a desconsideração da personalidade jurídica ou também quando se constate a existência de capital não integralizado, hipótese na qual os sócios responderão solidariamente pela quantia faltante à integralização.

Com efeito, o presente esclarecimento é necessário para que se firme que, neste trabalho, irá tratar-se unicamente de pessoas jurídicas de direito privado, mas não só isso, apenas aquelas constituídas nos moldes de sociedade de responsabilidade limitada.

2.3.3 Da obrigatoriedade do exercício de funções de administração

Por fim, ainda no âmbito das noções de direito empresarial necessárias às premissas deste trabalho, importa observar que o legislador brasileiro previu, para a hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, responsabilização pessoal apenas àqueles que exercem funções de administração, ou seja, ao próprio administrador, não estendendo tal possibilidade aos sócios meramente cotistas ou acionistas.

De fato, a nosso ver, outra não poderia ser a conclusão. Afinal, conforme já exposto, com exceção de poucas previsões em contrário, vigora no direito brasileiro a Teoria Maior da Desconsideração da Personalidade Jurídica, a qual vincula o afastamento da autonomia patrimonial a requisitos específicos e detalhados, os quais, no mais das vezes, envolvem fraudes ou abusos praticados nos atos de administração da sociedade empresária.

Com efeito, o artigo 135 do CTN, por exemplo, traz os termos “diretores”, “gerentes” e “representantes” como aqueles passíveis de responsabilização pelas obrigações tributárias da empresa contribuinte, restringindo a possibilidade àqueles que exercem as funções de administração.

Referindo-se à seara tributária, Lucena ressalta que a responsabilidade pessoal “somente pode alcançar os sócios que eram gerentes/administradores, não os sócios não-integrantes da administração da sociedade, já que, notadamente em execuções fiscais, vem ocorrendo uma indevida extensão da responsabilidade a estes últimos”²².

De fato, o autor mostrou-se bastante coerente ao observar a extensão corriqueira, nos tribunais brasileiros, da execução fiscal a sócios que não exercem poderes de administração.

Não obstante discordamos, a título de registro, convém citar que existem, ainda, autores que pensam de maneira diversa, como é o caso de Murta, que entende que “a sociedade limitada é uma sociedade de pessoas, e o sócio-cotista, enquadrado no regramento do artigo 134, V e VII do CTN, responde por culpa *in eligendo* e *in vigilando* nos atos em que intervir ou pelas omissões de que for responsável”²³. Contudo, a posição é minoritária e, de nossa parte, não há como coadunar com esta.

De fato, os sócios-gerentes são os verdadeiros responsáveis pela prática dos atos que geram a responsabilidade pelo adimplemento das mais diversas obrigações.

²² LUCENA, José Waldecy. **Das sociedades limitadas**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 438.

²³ MURTA, Antônio Carlos Diniz. **Responsabilidade tributária dos sócios: sociedades por quotas de responsabilidade limitada**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 108.

Portanto, não parece razoável que sócios cotistas ou acionistas possam sofrer o mesmo tipo de responsabilização, uma vez que não praticam nenhum tipo de ato de administração e, portanto, não têm a possibilidade de agir com dolo, fraude, excesso de poder ou infração à lei ou estatuto, requisitos necessários a que estes sejam atingidos pela via da desconsideração da personalidade jurídica.

2.3.3.1 Do administrador não-sócio

Sabe-se que sociedades podem ser dirigidas tanto por seus sócios quanto por pessoas totalmente alheias à sociedade, os quais serão os administradores ou gerentes-empregados.

Com efeito, a lei bem os define, nos termos do artigo 1.172 do Código Civil, o qual preceitua: “considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência”.

De fato, na maioria das empresas brasileiras (por serem de pequeno porte), a pessoa do sócio se confunde com a do administrador. Entretanto, é comum que grandes companhias, diante do vasto campo de atuação e de negócios, possuam vários administradores, os quais conquanto pratiquem, corriqueiramente, funções de gerência, não ostentam a condição de sócios das empresas que administram.

Pois bem. A questão deste tópico diz respeito à possibilidade de responsabilização de um destes administradores não-sócios. Nesse sentido, importa, de início, observar o artigo 1.175 do Código Civil Brasileiro, o qual prevê a solidariedade entre o sócio e o administrador não-sócio pelos atos praticados por este, nos seguintes termos: “o preponente responde com o gerente pelos atos que este pratique em seu próprio nome, mas à conta daquele”.

Da leitura de tal dispositivo, já avulta a possibilidade de que o administrador não-sócio venha a ser responsabilizado pelos débitos da empresa.

Com efeito, em relação ao tema em debate, Decomain leciona com bastante sapiência:

Do mesmo modo que alguém pode ter sido sócio, mas nunca ter exercido função de administração de uma sociedade, o Código Civil de 2002 passou a permitir que alguém possa ser administrador de uma sociedade limitada da qual nunca foi sócio. Assim, presente o pressuposto do excesso de poderes ou da violação à lei ou do

contrato, surgirá a responsabilidade desse administrador que, seja ou não sócio, será responsabilizado com fundamento no artigo 135, III, do CTN.²⁴

De fato, no que tange à responsabilização do administrador em relação ao desempenho de suas funções, o legislador brasileiro optou por não fazer qualquer espécie de distinção entre sócio-administrador e administrador não-sócio. Conclui-se, desta forma, que o administrador, seja ele sócio ou não, responderá pelos débitos da sociedade, caso incida nas hipóteses previstas, especificamente, para a desconsideração da personalidade jurídica desta.

Em termos práticos, citamos, por fim, que, no âmbito da Fazenda Pública Estadual do Ceará, conquanto seja comum a inscrição do sócio-cotista na Certidão de Dívida para fins de direcionamento da Execução Fiscal a este, a Procuradoria da Dívida Ativa já vem buscando reparar tal equívoco na confecção dos próprios títulos.

Com efeito, esta vem oportunizando que seja retirado o nome destes da Certidão de Dívida Ativa, através de simples requerimento administrativo aonde se demonstre tratar-se a pessoa inscrita no título de sócio meramente cotista ou de pessoa não imbuída das funções de administração à época do inadimplemento do tributo inscrito.

²⁴ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 500-501.

3 EXECUÇÃO FISCAL E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO E DO ADMINISTRADOR NO DIREITO BRASILEIRO

A figura da empresa assume, quando do exercício de suas atividades, obrigações tributárias perante o Fisco, seja ele federal, estadual ou, ainda, municipal. Essas obrigações tributárias, quando não adimplidas, conferem à Fazenda Pública o direito de acionar o Poder Judiciário, no sentido de satisfazer seu crédito, devidamente constituído pela Certidão da Dívida Ativa, a qual é, justamente, o título executivo que explicita o crédito tributário inadimplido, tratando-se de documento dotado de liquidez e certeza.

Analisado no capítulo anterior o instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Brasileiro, convém observar que, no presente trabalho, a proposta é que se analise a aplicação deste especificamente no âmbito dos processos executivos fiscais, destacando suas notas características. Vale dizer, irá tratar-se da possibilidade e da viabilidade de que o Fisco venha a, na busca pela satisfação da obrigação tributária não adimplida tempestivamente pela empresa exequida, requerer a constrição de bens próprios dos sócios desta.

Convém, entretanto, inicialmente, conceituar o processo de execução, o qual, na sua forma mais ampla, qualifica-se como aquele no qual se busca a satisfação de um direito, através de um título executivo judicial ou extrajudicial.

Com efeito, quando iniciada pelo Fisco, a execução passa a ser denominada Execução Fiscal e assume características e procedimentos diversos daqueles inerentes a um processo executório comum. Machado Segundo conceitua a execução fiscal como sendo

[...] uma espécie de processo de execução por quantia certa, fundado em título executivo extrajudicial, através do qual se busca a prestação da tutela jurisdicional executiva. [...] Seu papel, no âmbito tributário, é o de obter o adimplemento do crédito tributário (da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal, dos Municípios, e de suas respectivas autarquias ou fundações.) devidamente constituído, vencido, exigível e não pago.²⁵

Conceituado, cabe, portanto, analisar este tipo de processo, notadamente a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica em seu âmbito.

²⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 226.

3.1 Desconsideração da personalidade jurídica e redirecionamento da execução fiscal a sócios e administradores de empresas

De início, observe-se que, mesmo no âmbito específico do Direito Tributário, o regramento da diferenciação entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas que a compõem, inclusive quanto ao patrimônio, não sofre diferenciação substancial daquilo exposto anteriormente.

E aqui vale salientar: diz isso, conquanto consciente dos nítidos maiores rigores, seja de ordem de direito material ou processual, impostos àqueles que devem à Fazenda Pública, rigores estes fundados na supremacia do interesse público sobre o privado e na indisponibilidade dos bens públicos, aqui entendidos os créditos tributários.

De fato, resta nítida a ausência de diferenciação na matéria à medida que o art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, prevê que o contribuinte é aquele que guarda relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo a ser cobrado.

Nesse sentido, sabe-se ser possível – a teor do mesmo artigo citado anteriormente, notadamente de seu inciso II – a responsabilização de terceiros, sendo, contudo, que esta apenas poderá se dar nos casos excepcionais previstos em legislação específica, por exemplo, os artigos 128 a 138 daquele diploma.

Especificamente para efeito deste trabalho, importa observar o que preceitua o art. 135, III do CTN, o qual aduz a hipótese de responsabilidade dos sócios das empresas exequidas, nos seguintes termos:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Com efeito, vê-se que a pessoa jurídica assume, na relação tributária, o papel de contribuinte, de sujeito passivo direto, enquanto o sócio-administrador, por outro lado, pode vir a figurar como responsável tributário, ou seja, como sujeito passivo indireto.

De fato, a pessoa jurídica, quando da realização de suas atividades normais, enquadra-se em situações geradoras de obrigações tributárias, sendo, portanto, o contribuinte, *ex vi* do art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN.

Destarte, não parece estranho ou absurdo que o Fisco, em um primeiro momento, inclua, no polo passivo da Execução Fiscal, apenas a empresa, uma vez que esta contribuiu, diretamente, para a ocorrência do fato gerador do tributo.

Nesse sentido, poderá dá-se o redirecionamento da Execução Fiscal quando assim requerido por parte da Fazenda Pública, que, mencionando o administrador na Certidão de Dívida Ativa ou instaurando o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, nos termos dos artigos 133 a 137 do Código de Processo Civil (CPC) de 2015 – Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 –, requerer a citação e a penhora dos bens do sócio-administrador, em processo executivo inicialmente proposto apenas contra a empresa contribuinte.

Ou seja, vê-se que também aqui se distingue a pessoa jurídica em si das pessoas físicas que a compõem, sendo que estas poderão vir a ser responsabilizadas pelos débitos tributários daquelas, mas apenas de forma excepcional e episódica, conforme legislação própria e hipóteses específicas que virão a ser tratadas a seguir.

O cerne da questão está exatamente na limitação que a Fazenda Pública enfrenta ao tentar redirecionar o feito executório à pessoa do sócio-administrador da empresa. Afinal, é bem verdade que resta bastante clara a possibilidade de responsabilização tributária deste. Contudo, o legislador, quando da elaboração do CTN, veio, na verdade, limitar essa possibilidade, estabelecendo hipóteses nas quais o sócio-administrador poderia figurar no polo passivo da Execução Fiscal, asseverando que estes apenas serão responsáveis ante à configuração de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

3.1.1 Fundamento da responsabilidade do administrador

Conforme exposto alhures, ao referir-se a empresas, existe a certeza de estar-se tratando de pessoas jurídicas. Estas, por sua vez, não possuem *animus*, não tomam decisões por si mesmas. O incumbido de todas as atitudes da empresa, desde o seu relacionamento com clientes até eventuais pendências fiscais, é o seu administrador. É ele, pautado pelo bom senso e pela sua capacidade de gerência, a figura responsável pela gestão da empresa, aí incluído o planejamento tributário e o conseqüente adimplemento das obrigações fiscais.

Nesse sentido, é evidente que o administrador é o real responsável por gerir a sociedade. Assim, para que não seja responsabilizado por eventuais débitos tributários, as ações do administrador deverão estar pautadas na mais clara lisura, além de dotadas de plena

licitude. Do contrário, pairará sobre seu patrimônio próprio a possibilidade de constrição pelo Fisco, no que disser respeito a obrigações tributárias relativas ou conexas ao ato fraudulento.

Importa frisar, contudo, que não é todo e qualquer ato que poderá ensejar tal hipótese. De fato, a legislação tributária, notadamente através do art. 135 do CTN, traz condutas específicas ensejadoras da desconsideração da personalidade jurídica, inclusive como corolário da Teoria Maior da *Disregard Doctrine*, aplicada no direito brasileiro, conforme exposto em tópico próprio.

Ademais, frise-se, ainda que, em qualquer hipótese, devem os atos ensejadores do redirecionamento terem sido praticados não só através, mas também em nome da sociedade. Nesse sentido, ressalte-se o posicionamento de Amaro:

O problema está em definir os atos a que se refere o art. 135. É intuitivo que há de se tratar de atos praticados em nome de outrem (o representado, preponente, administrado, mandante, que seria o “contribuinte”) pelo terceiro (administrador, mandatário, etc.). Com excesso de poderes, por exemplo, mas em nome do administrado, do mandante, etc. Com violação da lei, mas também em nome de outrem. Com infringência do contrato ou estatuto, mas sempre em nome da sociedade. [...] Para que a responsabilidade se desloque do contribuinte para o terceiro, é preciso que o ato por este praticado escape totalmente das atribuições de gestão ou administração, o que frequentemente se dá em situações nas quais o representado ou administrado é (no plano privado), assim como o Fisco (no plano público), vítima de ilicitude praticada pelo representante ou administrador.²⁶

Faz-se necessário, portanto, debater acerca de cada uma das hipóteses de responsabilização de sócios e administradores, contidas no *caput* do art. 135 do CTN.

3.1.2 Das hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito das Execuções Fiscais

Passemos, portanto, à análise específica das hipóteses de cabimento da aplicação do instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica no âmbito das Execuções Fiscais.

Contudo, antes de prosseguirmos, um adendo: as seguintes hipóteses de responsabilização do administrador devem ser tomadas a partir de uma exegese restritiva. Afinal, sendo certo que as normas restritivas devem ser interpretadas restritivamente e tal disposição é, senão, uma restrição ao princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, há que se reconhecer estarem elas expostas no *caput* do artigo 135 do CTN de forma taxativa (*numerus clausus*) e não exemplificativa. Dito isso, vejamos cada uma, pormenorizadamente.

²⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 354.

3.1.2.1 Excesso de poder

Conforme se extrai do texto legal contido no CTN, os administradores das pessoas jurídicas serão responsabilizados por dívidas tributárias, especificamente quando seus atos estiverem eivados de excesso de poder.

Quanto a isso, tem-se que é bem sabido que o administrador da sociedade deve receber, em tese, poderes oriundos do contrato social. Destarte, entende-se que qualquer ato, desde que praticado além dos limites estabelecidos pelo Contrato Social, estaria caracterizando excesso de poder por parte do administrador.

Diante dessa realidade, passou-se a denominar tais atos de “*ultra vires*”, ainda em meados do século XIX, tendo sido os primeiros registros a tal termo constantes de precedentes das cortes inglesas²⁷.

Barbi Filho sustenta que “um ato será classificado como *ultra vires* quando, de qualquer forma, exceder os limites estatutários, seja por ser estranho ao objeto social, seja por não estar expressamente autorizado pelo estatuto, ou seja, por estar vedado por ele”²⁸.

Corroborando com o posicionamento supracitado, Gaino exemplifica o seguinte quadro fático concreto de caracterização da hipótese ora tratada:

Pratica excesso de poderes, por exemplo, o sócio-gerente que adquire, sozinho, um bem imóvel para a sociedade quando, pelo contrato social, faz-se necessária a presença de mais um sócio no ato. Não sendo pagos os tributos relacionados a essa operação, ele responde perante o fisco, subsidiariamente à sociedade, segundo o art. 135, III, do CTN. Nesse caso acontece excesso dos poderes de gestão e de representação da sociedade, a par de caracterizar também, sem dúvida, infração do contrato social, o que constitui outra causa de responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN.²⁹

Pois bem. Com a ocorrência de excesso de poder, incidirá, sobre o sócio-administrador, a responsabilidade pelos débitos tributários da pessoa jurídica por ele gerida.

²⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 5. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil e alterações da LSA. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 2, p. 445.

²⁸ BARBI FILHO, Celso. Apontamentos sobre a teoria “*ultra vires*” no direito societário brasileiro. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 85, n. 305, p 23-28, jan./mar. 1989, p. 25.

²⁹ GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 46.

3.1.2.2 *Infração a Lei, Contrato Social ou Estatuto*

O CTN também prevê a responsabilização do sócio-gerente quando da prática de atos infratores de lei, contrato social ou estatuto.

Em relação à infração ao contrato social e ao estatuto, tem-se que, de fato, tal previsão está bastante interligada ao excesso de poder, tratado no tópico anterior, muitas vezes com ele se confundindo.

É dizer: qualquer ato praticado em desconformidade com o consignado no contrato social ou no estatuto configura infração a eles. Assim, a simples prática de atos contrários ou excessivos já é suficiente para caracterizar a infração.

Já quando se analisa a infração à lei, tem-se que esta se trata de hipótese de conduta do administrador que afronte, diretamente, expediente previsto pela legislação como aquele único revestido de legalidade. Ou seja, ocorrerá sempre que o sócio-gerente violar, de forma deliberada, o “dever-ser” previsto na legislação.

Contudo, não será toda e qualquer infração à lei que ensejará a responsabilização do administrador. De fato, a ilegalidade deve se relacionar às atividades próprias da administração e aos deveres do administrador. Do contrário, estar-se-ia generalizando sobremaneira a exceção, de forma a banalizar a hipótese.

Nesse sentido, o ensinamento de Ferragut:

Se qualquer infração à lei gerasse a responsabilidade pessoal do administrador, os sócios seriam sempre responsáveis pelas dívidas da sociedade, oriundas tanto de relações de direito público, como de direito privado. Teríamos, então, o fim da separação e da autonomia da personalidade jurídica, desprezando-se o fato de que a sociedade há de se responsabilizar pelos seus atos. Mas, então, qual lei não poderia ser violada, para os fins do artigo 135 do CTN? Entendemos ser *toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração*, cujo desrespeito implique a ocorrência de fatos jurídicos tributários.³⁰

Com efeito, se assim não fosse, o mero inadimplemento do tributo configuraria ilegalidade ensejadora do redirecionamento da Execução Fiscal, o que é de todo inconcebível, conforme será analisado em tópico próprio.

Ademais, cabe ainda perquirir: estaria a infração ensejadora da responsabilização do sócio restrita à lei tributária? Ou também às leis civis e comerciais?

³⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Evasão, elisão fiscal e a desconsideração da personalidade jurídica. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 772.

A doutrina majoritária entende que a natureza da lei não é fator determinante para caracterizar a infração. E, quanto a isto, não há melhor esclarecimento do que o tecido por Gaino, ao afirmar que “o que importa, para a imputação da responsabilidade ao terceiro, é a lesão do interesse do fisco, ou seja, falta de recolhimento do tributo devido. Essa lesão pode derivar, entretanto, de infração de lei tributária ou de infração de lei civil ou comercial”³¹.

No mesmo sentido, novamente, Ferragut:

Nesse sentido, é a lei que rege as ações da pessoa jurídica e que, de alguma forma, interaja com o ilícito praticado. Poderá ser lei comercial, civil, financeira, desde que se relacione a uma conduta passível de ser praticada pelo administrador, conduta esta que, por sua vez, há de se relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária.³²

Desta forma, essas são as estritas hipóteses, consignadas pela lei para que possibilitem o redirecionamento da Execução Fiscal à pessoa do administrador, tornando-o responsável pelas obrigações fiscais da empresa por ele representada.

3.1.2.3 Elemento anímico – teoria subjetivista

Com efeito, para além da mera caracterização do ato tipificado na lei, tem-se que este ainda deve ter sido praticado de forma qualificada por elemento anímico específico, qual seja: o dolo. É dizer, no âmbito da responsabilidade tributária, não irá se cogitar de responsabilidade objetiva do sócio-administrador, devendo ser aquilatado, no ato de excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, a intenção deliberada de prejudicar, seja o Fisco, seja a própria empresa.

Nesse sentido, na lição de Coêlho, há que se verificar a má-fé, ou, em suas palavras, *mala fides* do sócio-administrador. Senão vejamos:

Isto [a desconsideração da personalidade jurídica] ocorrerá quando eles [os administradores] procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.³³

³¹ GAINO, 2005, p. 48.

³² FERRAGUT, 2008, p. 772.

³³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 668.

Assim, é evidente que os atos de representação ordinária da sociedade, praticados pelo administrador, não o tornam passível de responsabilização, apenas aqueles que caracterizem alguma das condutas já expostas anteriormente e, mais do que isso, que se revistam de elemento anímico doloso. Corroborando com tal assertiva, Gaino observa sabiamente que

[...] trata-se, portanto, de uma responsabilidade de natureza subjetiva. Sua caracterização depende do elemento subjetivo da culpa (em sentido amplo, compreensivo de dolo). A imputação da responsabilidade ao terceiro deriva, portanto, da presença de provas diretas ou indiretas (indícios) quanto a ter ele agido maliciosamente, com o propósito de prejudicar o Fisco ou, ao menos, com a previsão de que, ao praticar o ato significativo de excesso de poderes, de infração de lei ou do contrato social, poderia tornar a sociedade inadimplente com respeito às obrigações tributárias.³⁴

Desta feita, tem-se que, no âmbito tributário, os atos ensejadores da desconsideração da personalidade jurídica devem rigorosamente analisados, em busca da existência de culpa *lato sensu*, especificamente dolo. Sem a ocorrência deste, ainda que verificadas as situações tipificadas, não poderá haver responsabilização.

Registre-se, por fim, que, diferentemente da aplicação da *disregard doctrine* no direito tributário, tal instituto, na legislação civil em geral, mormente na seara consumerista, adota a linha objetivista, capitaneada por Fábio Konder Comparato, haja vista considerar-se, naquele âmbito, ser desnecessário aquilatar o dolo do agente para que se desconsidere a personalidade jurídica da empresa.³⁵

3.2 Reflexos do redirecionamento da execução fiscal nos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária

Estabelecidas as condições do redirecionamento da Execução Fiscal ao administrador, convém observar de que maneira tal instituto se coaduna com os preceitos básicos da incidência tributária.

Antes disso, contudo, importa tomar o conceito de fato gerador. Para tanto, nada mais apropriado do que o próprio CTN, que explicita, em seu artigo 114, que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

³⁴ GAINO, 2005, p. 42.

³⁵ GONÇALVES, 2012, p. 252.

Exemplificando e explicando o termo “fato gerador”, Amaro afirma que “o fato gerador do tributo é uma situação material descrita pelo legislador: adquirir renda, prestar serviços, importar mercadorias estrangeiras, etc. Por isso, diz-se que adquirir renda é o fato gerador do imposto de renda”³⁶.

Todavia, é equivocado e mesmo extremamente simplista analisar o fenômeno da incidência tributária unicamente perquirindo quanto à ocorrência ou não do fato gerador. De fato, a doutrina, na pessoa de Carvalho, convencionou analisar a obrigação tributária sob diversos critérios, os quais, combinados, passou-se a denominar Regra Matriz de Incidência Tributária.

Essa regra possui critérios antecedentes e consequentes. Os primeiros são os critérios material, temporal e espacial, enquanto o segundo são os critérios quantitativo e pessoal. Para efeitos desse trabalho, é importante analisar as repercussões do redirecionamento da Execução à pessoa do administrador em, especialmente, dois desses critérios: critério temporal e pessoal. Afinal, quanto aos demais, não haverá modificação substancial.

3.2.1 Do critério temporal

Em se tratando de responsabilidade de sócios e administradores, a averiguação do momento da ocorrência do fato gerador assume papel de destaque. De fato, a referida responsabilidade está diretamente conectada ao fator temporal.

Nos termos da definição de Carvalho, eminente expoente e desenvolvedor do conceito da Norma Matriz de Incidência Tributária no Brasil, o critério temporal pode ser conceituado como

[...] o grupo de indicações, contidas no suposto da regra. E que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto - o pagamento de certa prestação pecuniária.³⁷

Vê-se, portanto, ser tal critério que determina, no tempo, o momento de ocorrência da hipótese tributária e, por isso, do fato jurídico tributário. Tal instante interessará, portanto, para aferir quem são os reais terceiros responsáveis.

³⁶ AMARO, 2014, p. 263.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 274-275.

Assim, se o sócio ou administrador não se vinculou ao fato gerador da obrigação tributária, não se pode admitir redirecionamento da Execução Fiscal ao seu patrimônio. Afinal, o art. 135, III do CTN, estabelece que os **sócios** só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado, inclusive no tempo, ao fato gerador.

Resta claro, portanto, que a apuração da responsabilidade do sócio deve dizer respeito aos atos praticados à época do fato gerador, não importando os fatos geradores que lhe antecederam ou sucederam.

3.2.2 Do critério pessoal e espécies de Responsabilidade Tributária

Ainda nos termos da Regra-Matriz de Incidência Tributária, importa analisar o critério pessoal, o qual aponta os sujeitos (ativo e passivo) da relação tributária. Para efeito deste trabalho, deve-se perquirir acerca especificamente do sujeito passivo.

Nesse sentido, permanecendo na lição de Carvalho, observe-se:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa - sujeito de direitos - física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.³⁸

Quanto ao aspecto pessoal da Norma Matriz de Incidência Tributária, importa analisar qual entende a doutrina e a jurisprudência ser a repercussão, no polo passivo da Execução Fiscal, da desconsideração da personalidade jurídica, perquirindo, para tanto, sobre o tipo de responsabilidade na hipótese.

Com efeito, o artigo 135, III, do CTN, assevera serem “pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Vê-se que a literalidade do dispositivo leva a crer tratar-se de responsabilidade por substituição, a qual viria a excluir aquela atinente ao contribuinte original. Nesta linha, segue o entendimento de Amaro:

³⁸ CARVALHO, 2007, p. 314.

verifica-se que este dispositivo [art. 135 do CTN] exclui do polo passivo a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda *pessoalmente*. A responsabilidade pessoal deve ter aí o sentido (que já se adivinhava no art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor ‘original’ ou ‘natural’. Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária de terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde ‘pessoalmente’.³⁹

No mesmo sentido, Ávila quando sustenta que o referido dispositivo

[...] não deixa qualquer margem à hesitação: o Código Tributário Nacional quis objetivamente atribuir a responsabilidade tributária apenas ao administrador, pois, se pretendesse atribuí-la conjuntamente à empresa (responsabilidade solidária) ou primeiro a ela e depois ao administrador (responsabilidade subsidiária), bastaria ter empregado outro termo, como ‘solidária’ ou ‘subsidiária’, a exemplo, inclusive, do que fez nos outros casos.⁴⁰

Martins compartilha da mesma opinião, expondo o seguinte:

Ora, sempre que os contratos ou estatutos sociais, a saber, os diplomas protetores da vida societária, são violados por quem estaria na obrigação de preservá-los, é evidente que a pessoa jurídica, a que pertencem, está, como o Fisco, na posição de vítima, e não pode de vítima ser transformada em autora. Sob esse aspecto, parece-me sadia a orientação legislativa em tornar, para esses casos: a) pessoal, b) total, e c) exclusiva a responsabilidade das pessoas físicas, enunciadas no referido artigo, sempre que o dolo, a fraude e a má-fé forem os agentes deflagradores das obrigações tributárias.⁴¹

Contudo, registre-se haverem relevantes e fundamentadas opiniões divergentes. Coêlho, por exemplo, conquanto concorde com o modelo de responsabilidade atribuído, requesta cautela quando de sua aplicação. Senão vejamos os seguintes excertos do mesmo autor:

[...] o art. 135 retira a solidariedade do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. [...] O dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade decorrente de seus atos.⁴²

De outra banda, o mesmo autor assevera:

³⁹ AMARO, 2014, p. 353-354.

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. Responsabilidade pessoal dos administradores por atos praticados com abuso de poder. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 27, p. 384-392, 2012, p. 388-389.

⁴¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, v. 2, p. 287-288.

⁴² COÊLHO, 2009, p. 668.

O que não se pode admitir é que grandes empresas, até mesmo multinacionais, por pura matroca obriguem seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficarem responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito de empresas, com excesso de poder ou infração da lei ou contrato. A exclusão das empresas daria lugar a enormes injustiças e à indução de “planejamentos tributários” marotos. Além disso, tornaria as funções gerenciais um tipo de atividade de alto risco. Fraude, conluio, sonegação para elidir o cumprimento de obrigação igualmente a propósito a responsabilidade prevista no art. 135, mas somente na hipótese de a pessoa jurídica provar a sua inocência.⁴³

Não há como contestar o posicionamento supracitado. O autor supracitado reconhece, com notória propriedade, os riscos decorrentes de uma não responsabilização da pessoa jurídica. De fato, não há como conceber que a contribuinte principal livre-se, por completo, do adimplemento da obrigação tributária, uma vez que exerce função principal na ocorrência do fato gerador.

De nossa parte, *data máxima vênia* o entendimento dos ilustres doutrinadores citados, consideramos que nada mais sensato do que manter administrador e pessoa jurídica no polo passivo da obrigação tributária, em uma hipótese de obrigação solidária.

Afinal, o contribuinte principal não poderia, por simples má-fé ou ilegalidade nos atos de seu administrador, livrar-se de suas obrigações perante o Fisco. Isto porque tanto o responsável (administrador) quanto a pessoa jurídica atuaram juntos quando da ocorrência do fato gerador do tributo.

Neste sentido, posiciona-se Machado, lecionando que a responsabilidade do contribuinte decorre

[...] de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos.⁴⁴

De fato, a literalidade do dispositivo também assiste razão a tal entendimento. Afinal, fala-se, em verdade, em responsabilidade pessoal, sem, contudo, mencionar-se responsabilidade única ou exclusiva.

Ademais, a retirada da pessoa jurídica do polo passivo seria mais um empecilho para o cumprimento da obrigação tributária, caracterizado pelo efetivo recolhimento do tributo aos cofres públicos.

⁴³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 748.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 180.

3.3 Hipóteses controversas de redirecionamento da execução fiscal ao administrador

Delimitados os contornos da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário, notadamente no âmbito das Execuções Fiscais, convém analisar algumas hipóteses controversas de aplicação de tal instituto.

3.3.1 Da prescrição em relação ao sócio-administrador

De início, cumpre observar como se dá a aplicação do instituto da prescrição na hipótese de desconsideração da personalidade jurídica.

Com efeito, o legislador brasileiro, ao editar o CTN, previu que “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”. Assim, conforme tal dispositivo, a Fazenda Pública possui o prazo de cinco anos (contados a partir da constituição definitiva do crédito) para ajuizar Execução Fiscal.

Ocorre que, por força da segurança jurídica e da impossibilidade de que se perpetuem as dívidas, há que se reconhecer que a prescrição também se opera em relação à possibilidade de redirecionamento ao sócio-administrador da empresa. Contudo, esta o fará de forma diversa daquela como se opera a prescrição em relação à pessoa jurídica.

Nesse sentido, conforme assevera Gonçalves, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição, em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, haverá prescrição intercorrente se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a eventual citação pessoal dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica.⁴⁵

Assim, resta patente a possibilidade de prescrição do crédito tributário em relação ao sócio-administrador da empresa (sujeito passivo indireto), sendo certo que o prazo prescricional, nesta hipótese, começa a ser contado a partir da citação da pessoa jurídica. É dizer: entre a citação da empresa e a citação pessoal do sócio devem transcorrer, no máximo, 05 (cinco) anos.

⁴⁵ GONÇALVES, 2012, p. 255.

3.3.2 Do mero inadimplemento da obrigação tributária

Já restou bastante demonstrado que a responsabilidade do sócio (ou administrador) é baseada em critérios plenamente subjetivos. Assim, de acordo com Lucena, “é majoritária a doutrina com o entendimento de que se trata de uma responsabilidade subjetiva, na qual há a ocorrência fática de uma conduta ilícita, com liame de causalidade com o dano conseqüente, qualificada pelo elemento subjetivo (dolo ou culpa)”⁴⁶.

Desta forma, não há como admitir que o mero inadimplemento da obrigação tributária seja suficiente para redirecionar a Execução Fiscal à pessoa do sócio-administrador. Isto porque não se vislumbra qualquer ato eivado de ilegalidade.

De fato, conforme já debatido anteriormente, a responsabilidade dos sócios, gerentes, diretores e administradores de sociedade deve estar embasada nas hipóteses do art. 135, III, do CTN, ou seja, as obrigações devem ser resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Em verdade, a jurisprudência dos tribunais brasileiros já é pacífica no sentido de não admitir que mero inadimplemento enseje responsabilização de sócio-administrador. Assim, cabe ressaltar o posicionamento do STJ, através da Súmula nº 430, *litteris*: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Machado posiciona-se exatamente nesse sentido, ao aduzir que

Há quem entenda, e assim decidiu, em alguns casos, o Tribunal Federal de Recursos, que o não recolhimento do tributo constituiu infração da lei suficiente para ensejar a aplicação do art. 135, III, do CTN. Não nos parece que seja assim. Se o não pagamento do tributo fosse infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade dos diretores de uma sociedade por quotas, ou de uma sociedade anônima, simplesmente inexistiria qualquer limitação da responsabilidade destes em relação ao fisco. Aliás, inexistiria essa limitação mesmo em relação a terceiros.⁴⁷

Corroborando com tal entendimento, Coêlho ressalta que:

O simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de

⁴⁶ LUCENA, 2003, p. 917.

⁴⁷ MACHADO, 2006, p. 178.

que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar.⁴⁸

Resta claro, portanto, que o mero inadimplemento da obrigação tributária não é fator suficiente para ensejar a responsabilização de sócios e administradores, e o consequente redirecionamento da Execução Fiscal às suas pessoas.

3.3.3 Da responsabilidade por débitos junto à Seguridade Social

Novamente, tendo em vista todo o exposto neste capítulo, não há dúvidas de que a responsabilização de sócios e administradores de empresas depende, diretamente, da prática de atos eivados de dolo e fraude, ou seja, a apuração desta responsabilidade segue fatores subjetivos.

Entretanto, como exceção a tal regra, tinha-se que a Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993, notadamente através de seu art. 13, explicitava o seguinte:

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.

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.

Ou seja, o dispositivo de lei consignava que, quanto aos débitos junto à Seguridade Social, a responsabilidade dos sócios seria solidária e objetiva em relação à empresa, em completa dissonância com o regramento anterior referente à matéria. De fato, o referido artigo incluía até mesmos os sócios-cotistas no rol de responsáveis solidários em caso de inadimplemento.

Na vigência de tal regime, vasta foi a produção doutrinária quanto a tal dispositivo. Calças destacava que

[...] o Instituto Nacional do seguro Social, autarquia federal encarregada da seguridade social, é o único credor das sociedades limitadas que é favorecido expressamente pelo sistema legal para o fim de responsabilizar ilimitadamente os

⁴⁸ COELHO, 2004, p. 747.

sócios das sociedades limitadas pelo pagamento das contribuições sociais de responsabilidade da sociedade.⁴⁹

Entretanto, a jurisprudência do STJ já se inclinava no sentido de rechaçar tal modalidade de responsabilidade solidária e objetiva. Nesse sentido, o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 13 DA LEI Nº 8.620/93.

1. Não se conhece do recurso especial se as matérias suscitadas não foram objeto de análise pelo Tribunal a quo à luz da legislação federal tida por violada, ante a falta do prequestionamento.
2. Mesmo em se tratando de débitos para com a Seguridade Social, a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, prevista no art. 13 da Lei 8.620/93, só existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN. Precedente da Primeira Seção.
3. O mero inadimplemento da obrigação de pagar tributos não constitui infração legal capaz de ensejar a responsabilização dos sócios pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica.
4. Recurso especial conhecido em parte e não provido.⁵⁰

Este, contudo, não foi sempre o mesmo posicionamento do STJ. Afinal, a referida Corte, poucos dias antes do referido julgado – no âmbito da Primeira Turma, entretanto – havia decidido em sentido contrário, atribuindo responsabilidade ilimitada a sócios e administradores, com base na Lei nº 8.620/93. É o que relata a seguinte decisão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. ART. 545, DO CPC. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO QUOTISTA. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. DÉBITOS RELATIVOS À SEGURIDADE SOCIAL. LEI 8.620/93, ART. 13. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, na jurisprudência do E. STJ, funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.
2. Tratando-se de débitos de sociedade para com a Seguridade Social, diversos julgados da Primeira Turma, inclusive desta relatoria, perfilhavam o entendimento da responsabilidade solidária dos sócios, ainda que integrantes de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, em virtude do disposto em lei específica, qual seja, a Lei nº 8.620/93, segundo a qual “o titular da firma individual e os sócios das

⁴⁹ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **Sociedade limitada no novo Código Civil**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 95.

⁵⁰ STJ - REsp 977344 MG 2007/0180336-2, Rel. Min. Castro Meira, j. 09/10/2007, Segunda Turma, DJ. 26/10/2007.

empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social” (artigo 13).⁵¹

Vê-se, portanto, que era vacilante o entendimento quanto à aplicação de tal dispositivo, sendo que se podia notar a tendência a considerar inconstitucional, a teor do art. artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, que se permitisse que a Lei nº 8.620/93 legislasse matéria restrita à lei complementar, *status* pelo qual o CTN foi recepcionado pela Constituição. Ou seja, deveriam prevalecer as limitações estabelecidas por este último diploma.

A discussão chegou ao âmbito do Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), através do Recurso Extraordinário nº 562276 PR, no qual, por unanimidade, julgou-se inconstitucional o conteúdo referido artigo, vale dizer: a responsabilização solidária e objetiva, perante a Seguridade Social, dos gerentes de empresas, ainda que ausentes os elementos necessário à desconsideração da personalidade jurídica.

Com efeito, os fundamentos do referido julgamento consideraram que, em relação à responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, a jurisprudência encontrava-se (assim como ainda se encontra) firmada no sentido de que ilícitos praticados por esses gestores não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com atraso no pagamento dos tributos.

Tal fato, nas palavras da Relatora do Recurso Extraordinário, Ministra Ellen Grace, era:

[...] incapaz de fazer com que os gerentes, diretores ou representantes respondam, com o seu próprio patrimônio, por dívidas da sociedade [...]. O que se exige para essa qualificação é um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou o seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita.⁵²

O julgamento considerou, ainda, matéria formal, ligada à competência legislativa e à matérias restritas à lei complementar, tendo a ministra Relatora consignado:

O artigo 13 da Lei nº 8.620/93, ao vincular a simples condição de sócio à obrigação de responder solidariamente, estabeleceu uma exceção desautorizada à norma geral de Direito Tributário, que está consubstanciada no artigo 135, inciso III do CTN, o

⁵¹ STJ - AgRg no REsp 946509 RS 2007/0094876-7, Rel. Min. Luiz Fux, j. 20/09/2007, Primeira Turma, DJ. 22/10/2007.

⁵² STF - RE 562276 PR, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03/11/2010, Tribunal Pleno, DJe. 10/02/2011.

que evidencia a invasão da esfera reservada a lei complementar pelo artigo 146, inciso III, alínea 'b' da Constituição.⁵³

Vê-se, portanto, que, conforme fora julgado, a criação de regras e hipóteses para a responsabilização de terceiros por créditos tributários apenas pode se dar mediante os rigores da lei complementar e, por consequência, do seu processo legislativo de elaboração e aprovação.

Ou seja, o artigo 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal assevera que a definição de critérios para a desconsideração da personalidade jurídica está reservada àquela modalidade legislativa, à medida que se trata de norma geral de Direito Tributário.

Com efeito, não se poderia cogitar da Lei nº 8.620/93 tratando da matéria, à medida que, a uma, trata-se de lei ordinária; a duas, seu conteúdo ia frontalmente de encontro a toda regulação preexistente da matéria, prevista no artigo 135 do CTN.

Tal diploma, frise-se, conquanto anterior à Constituição Federal, foi por ela recebido na qualidade de lei complementar, sendo, portanto, o dispositivo constitucionalmente autorizado a tratar das formas de atingir a esfera patrimonial própria dos sócios de empresas executadas.

Pois bem. Depois de declarada a inconstitucionalidade do dispositivo, através do precedente mencionado, deixou-se, na prática, de aplica-lo. De fato, o referido artigo, empós, foi revogado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, de forma a ter restado extirpada a única hipótese ainda existente de responsabilidade solidária e objetiva dos sócios das empresas executadas, pelos créditos tributários por ela assumidos.

Contudo, não havemos de esquecer o referido dispositivo, ainda que revogado. Ao contrário, a sua existência, o seu julgamento de inconstitucionalidade e sua posterior revogação têm muito a nos ensinar, seja no aspecto formal, seja no material, quanto à responsabilização de terceiros.

Isso porque, de todos estes fatos, há que se questionar, ainda que de forma retórica: se não pode a lei ordinária flexibilizar a matéria prevista no CTN quanto à responsabilização de terceiros, poderia o intérprete fazê-lo? É despiciendo mencionar que não, sendo certo que o ordenamento quanto à matéria, previsto no diploma mencionado, deve ser fielmente observado, nos exatos termos tratados neste capítulo.

⁵³ STF - RE 562276 PR, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03/11/2010, Tribunal Pleno, DJe. 10/02/2011.

4 DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE EMPRESAS COMO CRITÉRIO PARA A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO ÂMBITO DAS EXECUÇÕES FISCAIS.

Após estudadas as hipóteses previstas no *caput* do artigo 135 do CTN para a desconsideração da personalidade jurídica, bem como algumas aplicações práticas desta, cumpre perquirir, para a exata consecução dos fins deste trabalho, sobre outra situação também bastante controvertida quanto ao cabimento do instituto da *disregard doctrine*.

Com efeito, buscar-se-á, na doutrina e na jurisprudência pátria, parâmetros para mensurar em que medida seria a dissolução irregular de uma empresa requisito suficiente, por si só, para que venha a execução fiscal a ser redirecionada aos sócios e administradores.

Para tanto, deve-se, de início, conceituar o que vem a ser a dissolução irregular de uma empresa, para, só então, verificar se, nesta, é possível vislumbrar qualquer das hipóteses de cabimento da desconsideração da personalidade jurídica.

4.1 Conceito de dissolução irregular.

Primeiramente, frise-se inexistir um conceito pronto e acabado quanto à dissolução irregular de empresas. De fato, este é obtido casuisticamente, sendo utilizado, no mais das vezes, exemplos para delimitá-lo. Com efeito, Andrade Filho assim define a dissolução irregular: “Quando os sócios de uma sociedade abandonam a empresa (ou transferem os seus bens para outras pessoas jurídicas) e não cuidam para que ocorra a liquidação regular da sociedade”⁵⁴.

Caliendo e Andrade, por sua vez, incrementam o conceito, apresentando outras possibilidades fáticas de ocorrência de dissolução irregular, quais sejam:

Quando houver paralisação das atividades da empresa aliada ao fato da não quitação dos débitos fiscais, quando houver extinção irregular nos casos de distrato social não arquivado na junta comercial (porém, é possível comprovar que a conduta não é dolosa, que for comprovado que o sócio não promoveu a extinção regular por não ter condições financeiras de pagar os encargos disso decorrente) e houver ausência de patrimônio para satisfazer os débitos pendentes, quando o patrimônio dos sócios

⁵⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Desconsideração da personalidade jurídica no novo Código Civil**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 120.

é superior ao da empresa, quando inexistem bens à penhora, e abandono do estabelecimento (não confundir com mudança de sede).⁵⁵

Vê-se, portanto, que os referidos posicionamentos doutrinários querem dizer o seguinte: o conceito de dissolução irregular será obtido caso a caso, sempre a partir de uma interpretação *a contrario sensu* do instituto da dissolução regular, o qual, por sua vez, possui regulação específica no ordenamento jurídico pátrio, notadamente nos artigos 1.033 a 1.038 do Código Civil.

Ou seja, a dissolução irregular se dará todas as vezes em que não for observada a lei no que se refere à regular dissolução da empresa. Nesse sentido, posiciona-se Ceolin:

Embora não tenha tratado especificamente dos efeitos decorrentes da dissolução irregular das sociedades, omitindo-se sobre a responsabilidade pessoal dos sócios nessa situação, o legislador deixou claro o dever legal de se observarem as formalidades prescritas em lei para se promover a extinção dos entes coletivos. Prescreveu, assim, um verdadeiro dever legal a ser cumprido pelos sócios.⁵⁶

Por oportuno, convém fazer o seguinte adendo: cremos apenas ser legítimo classificar como irregular a dissolução de uma empresa quando houver a inobservância a previsões legais de caráter substancial.

É dizer: o descumprimento de regras meramente acessórias ou procedimentais, as quais possuem nítido caráter instrumental, não tem o condão de, diante do equívoco em segui-las, classificar a dissolução como irregular. Afinal, há que se ter em vista as consequências jurídicas de tal fato, as quais serão expostas a seguir, mas que – diga-se desde já – são deveras gravosas, exigindo rigores do intérprete.

Pois bem, quanto ao assunto, não se pode olvidar, ainda, que o STJ possui súmula especificamente voltada ao instituto ora tratado. Senão vejamos o enunciado da Súmula nº 435 desta corte: “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”.

É bem verdade que, em uma primeira análise, o texto da súmula leva a concluir pela plena possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica fundando-se meramente na dissolução irregular da empresa.

⁵⁵ CALIENDO, Paulo; ANDRADE, Fábio Siebeneichler de (Coords). **Desconsideração da personalidade jurídica**. Porto Alegre: PUC-RS; Brasília: Secretaria de Assuntos Legislativos do Ministério da Justiça, 2010. (Série Pensando o Direito, n. 29).

⁵⁶ CEOLIN, Ana Caroline Santos. **Abusos na aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 113.

Ocorre que, à vista de todos os parâmetros mencionados neste trabalho, bem como de todas as premissas estabelecidas, pôde-se concluir que, em todo caso, é necessário que se faça uma análise deveras rigorosa quando à efetiva ocorrência de qualquer das hipóteses de cabimento do redirecionamento da execução aos sócios e gerentes.

Com efeito, quanto ao assunto, relacionando-o à dissolução irregular, avultam, dentre outros, os seguintes questionamentos: considerando que o afastamento da personalidade jurídica de uma sociedade, com o fim de atingir o patrimônio pessoal de seus sócios, deve se dar apenas quando a sociedade é utilizada como instrumento para fraudes, abusos de direito e ilicitudes, poderia a dissolução irregular servir como fundamento isolado para o pedido de desconsideração da personalidade jurídica?

Mais ainda: teria a dissolução irregular força probatória para, por si mesma, fazer deduzir ter sido o esvaziamento do patrimônio societário arditosamente provocado, de modo a impedir a satisfação dos credores em benefício dos sócios?

Por fim: através da dissolução irregular restaria materializado o uso ilegítimo da personalidade jurídica ou a ausência de separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e o de seus sócios com a finalidade de fraudar o cumprimento das obrigações?

Pois bem, há que se buscar - como passará a ser feito - parâmetros na legislação, na doutrina e na jurisprudência para dirimir tais questionamentos e tantos outros nesse sentido que são recorrentes no âmbito do Poder Judiciário, a fim de que se fundamente ou deslegitime a constrição patrimonial dos sócios das empresas que figuram no seja nas certidões de dívida ativa, seja no polo passivo de execuções fiscais.

4.2 Da dissolução irregular como hipóteses de cabimento da desconsideração da personalidade jurídica.

Conforme amplamente analisado, a desconsideração da personalidade jurídica é medida excepcional e episódica, a qual apenas será legítima nas hipóteses previstas no art. 135 do CTN, as quais já foram oportunamente analisadas.

Assim, de início, há que se fixar não haver falar em dissolução irregular como um terceiro requisito – ou requisito *sui generis* – para a desconsideração da personalidade jurídica. Ou seja, não há porque admiti-la como hipótese paralela ao excesso de poder e à infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto.

Isso porque, conforme já firmado anteriormente, por tratar-se de norma de caráter restritivo – à medida que restringe a autonomia patrimonial –, tal previsão deve ser

interpretada também restritivamente. O que leva a concluir o seguinte: as hipóteses do artigo 135 do CTN não estão ali previstas em rol meramente exemplificativo, mas em rol taxativo – *numerus clausus*.

Mais do que isso, quando da análise, neste trabalho, do artigo 13 da Lei nº 8.620/93, restou sobejamente fixado que não cabe nem sequer à lei ordinária, muito menos ao intérprete, relativizar e inovar quanto às hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica. É dizer: não há falar na jurisprudência criando nova hipótese de responsabilidade tributária. Afinal, tal matéria encontra-se prevista na Constituição Federal como restrita à legislação complementar, a teor do artigo 146, inciso III, alínea “b” daquele diploma.

Portanto, conclui-se que apenas caberá falar em desconsideração da personalidade jurídica da empresa dissolvida irregularmente quando se fizer a específica correlação entre a própria dissolução irregular e o excesso de poder ou a infração aos atos constitutivos da empresa, tal qual previsto no *caput* do artigo 135 do CTN.

4.2.1 Da compatibilidade entre a dissolução irregular e os requisitos de excesso de poder e infração a lei, contrato social e estatuto.

Com efeito, fixada as premissas anteriores, caberá, neste ponto, justamente, buscar a compatibilidade, ou não, da dissolução irregular com os referidos requisitos da desconsideração da personalidade jurídica.

Pois bem, já foi salientado alhures que a legislação pátria possui expressa regulamentação, notadamente nos artigos 1.033 a 1.038 do Código Civil, acerca do procedimento de regular dissolução de uma empresa. Daí, pôde-se concluir que, conforme já tratado, a inobservância a qualquer destas previsões, notadamente daquelas que possuem caráter substancial e não meramente acessório, implicará na ocorrência de dissolução irregular.

Pelo exposto, o corolário de tal conclusão é o de que a ocorrência de dissolução irregular implicará, invariavelmente, em infração à lei, notadamente ao regramento de dissolução de empresas, expresso nos artigos do Código Civil mencionados.

Gonçalves, referindo-se à Súmula 435 do STJ, já citada, assevera o seguinte: “Entende o Superior Tribunal de Justiça, pois que a dissolução irregular da sociedade sem

comunicação aos órgãos oficiais caracteriza ‘infração à lei’, possibilitando a cobrança das dívidas dos sócios administradores, mediante o redirecionamento da execução contra eles”⁵⁷.

Portanto, resta claro que a dissolução irregular caracteriza infração à lei. Assim, sendo certo que esta é uma das hipóteses previstas no artigo 135 do CTN para a desconsideração da personalidade jurídica, conclui-se que tal fenômeno pode, em tese, vir a ser substrato de redirecionamento da execução fiscal ao sócio.

Diz-se “em tese”, pois não só a mera ocorrência fática da referida hipótese enseja a aplicação do instituto. De fato, conforme tratado em tópico próprio, para que seja aplicada a *disregard doctrine*, há que se praticar os referidos atos movido pelo elemento anímico do dolo.

Ou seja, importa verificar não apenas a inobservância do regramento legal quanto ao procedimento de dissolução da empresa, mas também se o encerramento desta e o seu esvaziamento foram praticados com a intenção deliberada de fraudar e prejudicar o Fisco.

E não há como concluir de forma diversa. Afinal, se assim não fosse, os sócios e administradores estariam efetivamente sujeitos a claros abusos. Isso porque, é possível que venha a ser extinta a função social de uma empresa sem qualquer ato excessivo ou infrator por parte de seu administrador. De fato, tal pode ocorrer meramente pelo esgotamento da atividade empresarial, ou mesmo da clientela e dos fatores em geral do mercado em que a empresa está inserida.

Com efeito, na eventualidade de que ocorra qualquer destas hipóteses, extinguir-se-á também a razão da existência da empresa, pelo que esta restará invariavelmente dissolvida, notadamente pelo simples abandono, pelos sócios e gerentes, das atividades empresariais, o que resultará na irregularidade da dissolução.

Contudo, muito embora esteja claro que, em tal situação, restará caracterizada infração à lei, à medida do descumprimento do procedimento de regular dissolução, não há como vislumbrar, nestes fatos, atividade dolosa do administrador, haja vista que esgotada a empresa por fatores alheios aos atos e à vontade deste, pelo que não há falar em responsabilidade de terceiro.

No mesmo sentido, Machado Segundo assim exemplifica quanto a outras hipóteses de defesa do responsável: “os sócios e dirigentes responsabilizados podem ainda demonstrar que não têm responsabilidade. Podem não ter concordado com a dissolução irregular, ou mesmo podem ter sido ludibriados pelos demais sócios”⁵⁸.

⁵⁷ GONÇALVES, 2012, p. 255.

⁵⁸ MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 243.

De todo o exposto, há que se chegar apenas a uma conclusão lógica e inexorável a partir do seguinte raciocínio: considerando que a mera de dissolução irregular não é um dos requisitos autorizadores da desconsideração da personalidade jurídica, mas que, ao mesmo tempo, configura infração à lei, que, por sua vez está prevista como hipótese para tanto, torna-se possível a responsabilização do sócio fundada em tal fato.

Contudo, é imprescindível que se vislumbre, em tal quadro fático, a intenção deliberada de fraudar e prejudicar o Fisco, caracterizando o dolo do administrador. Do contrário, não há que se falar na aplicação do instituto.

Nesse sentido, vejamos que a Ministra do STJ, Nancy Andriahi, se mostra bastante lúcida na análise no assunto. Senão vejamos o seguinte voto em processo de sua relatoria:

Tal o contexto, a dissolução irregular da sociedade não pode ser fundamento isolado para o pedido de desconsideração da personalidade jurídica, mas, aliada a fatos concretos que permitam deduzir ter sido o esvaziamento do patrimônio societário arditosamente provocado de modo a impedir a satisfação dos credores em benefício de terceiros, é circunstância que autoriza induzir existente o abuso de direito. Esse abuso, a depender da situação fática delineada, se materializa no uso ilegítimo da personalidade jurídica para fraudar o cumprimento das obrigações (desvio de finalidade) e/ou na ausência de separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e o de seus sócios (confusão patrimonial).⁵⁹

Por fim, registre-se, vez que oportuno, que a discussão específica quanto ao ônus da prova na hipótese de desconsideração da personalidade jurídica será tratado no tópico seguinte. Contudo, cita-se, desde já, haver posicionamento doutrinário no sentido de que não caberia ao Fisco demonstrar a existência de dolo, mas ao responsável a inexistência dele, em uma verdadeira ocorrência de inversão do ônus da prova.

Nesse sentido, o seguinte trecho da obra de Paulsen, Ávila e Sliwka:

⁵⁹ STJ - REsp 1395288 SP 2013/0151854-8, Rel. Min. Nancy Andriahi, j. 11/02/2014, Terceira Turma, DJe. 02/06/2014. Vejam-se também os seguintes: “CIVIL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS DO ABUSO DA PERSONALIDADE. ART. ANALISADO: 50, CC/02. A dissolução irregular da sociedade não pode ser fundamento isolado para o pedido de desconsideração da personalidade jurídica, mas, aliada a fatos concretos que permitam deduzir ter sido o esvaziamento do patrimônio societário arditosamente provocado de modo a impedir a satisfação dos credores em benefício de terceiros, é circunstância que autoriza induzir existente o abuso de direito, consubstanciado, a depender da situação fática delineada, no desvio de finalidade e/ou na confusão patrimonial.” (STJ - REsp 1395288 SP 2013/0151854-8, Rel. Min. Nancy Andriahi, j. 11/02/2014, Terceira Turma, DJe. 02/06/2014); “A mera demonstração de insolvência da pessoa jurídica ou de dissolução irregular da empresa sem a devida baixa na junta comercial, por si sós, não ensejam a desconsideração da personalidade jurídica.” (STJ - AgRg no REsp 1173067 RS 2009/0244821-0, Rel. Min. Nancy Andriahi, j. 12/06/2012, Terceira Turma, DJe. 19/06/2012).

A dissolução irregular estabelece a presunção de que o patrimônio da sociedade tenha sido dissipado em prejuízo dos credores, dentre eles, o credor principal (o próprio Fisco), e que, em razão disso, enseja o redirecionamento da execução, cabendo as sócios-gerentes/diretores/administradores, em embargos, a demonstração de que não agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.⁶⁰

Contudo, conquanto respeitemos, havemos de discordar de tal entendimento quanto ao ônus da prova, notadamente com base nos precedente citado acima, bem como pelos fundamentos pormenorizadamente apresentados nos tópicos seguintes.

4.2.1.1 Da mera troca de endereço

Cumpre, antes de finalizarmos o presente tópico, analisar a hipótese específica da desconsideração da personalidade jurídica no caso de simples mudança de endereço da empresa.

Nesse sentido, veja-se, novamente, o enunciado da súmula 435 do 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”.

Veja-se que a literalidade do referido enunciado não deixa claro suficiente se a presunção referida nesta súmula poderia chegar a afetar o patrimônio dos sócios das empresas que, simplesmente, trocaram de endereço, mas se olvidaram de comunicar aos órgãos competentes.

Quanto a isso, diante de todo o exposto acima, bem como no capítulo anterior, há que se concluir que, neste caso, seria deveras abusivo a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica fundada, unicamente, no fato da mudança de endereço.

Com efeito, a jurisprudência do STJ se inclina, exatamente, no sentido ora alegado. Senão vejamos o seguinte precedente:

PROCESSUAL CIVIL E CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE EXECUÇÃO DE TÍTULO JUDICIAL. INEXISTÊNCIA DE BENS DE PROPRIEDADE DA EMPRESA EXECUTADA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INVIABILIDADE. INCIDÊNCIA DO ART. 50 DO CC/02. APLICAÇÃO DA TEORIA MAIOR DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. A mudança de endereço da empresa executada associada à inexistência de bens capazes de satisfazer o crédito pleiteado pelo

⁶⁰ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 240.

exequente não constituem motivos suficientes para a desconsideração da sua personalidade jurídica.⁶¹

Ocorre que, no mais das vezes, antes que se constate ter se tratado de mera mudança de endereço, já presume o Fisco que a empresa está dissolvida irregularmente, pelo que entende-se no direito de incluir o nome do sócio na Certidão de Dívida Ativa. O mesmo ocorre com os magistrados que, muitas vezes, diante de tal situação, deferem a desconsideração da personalidade jurídica.

Nesta hipótese, defendemos que a obtenção do novo endereço da empresa por qualquer meio que seja, notadamente a indicação deste pelo sócio, através da exceção de pré-executividade, constitui óbice suficiente para o redirecionamento da execução fiscal.

De fato, nesta hipótese, ainda que já tenha sido praticado o direcionamento, seja pela inscrição na Certidão de Dívida Ativa, seja por determinação judicial, a ciência pelo Fisco ou pelo Juízo, respectivamente, do novo endereço da empresa terá o condão de fazer cessar todos os atos fundados na desconsideração da personalidade jurídica, urgindo a imediata exclusão do administrador seja da Certidão de Dívida ativa, seja do polo passivo da execução fiscal.

⁶¹ STJ - REsp 970635 SP 2007/0158780-8, Rel. Min. Nancy Andriahi, j. 10/11/2009, Terceira Turma, DJe. 01/12/2009.

5 DAS RESTRIÇÕES AO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL: NECESSIDADE DE MENÇÃO AO NOME DO SÓCIO NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA OU DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

O CTN, conforme já exposto, delimitou as possibilidades de redirecionamento da execução fiscal aos administradores das pessoas jurídicas contribuintes. De fato, o feito fiscal só poderá ser redirecionado a eles em caso de prática dolosa de atos com excesso de poder, infração a lei, contrato social ou estatuto.

Com efeito, para além da previsão contida no Código supramencionado, a Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980), o CPC de 2015, a doutrina e os tribunais brasileiros estabelecem regras processuais para que se viabilize o redirecionamento do processo fiscal.

De fato, os mencionados diplomas normativos preveem o procedimento devido quando se pretende a responsabilização do administrador, conjugando as fases administrativa e judicial de cobrança do tributo.

Quanto a isso, observe-se, de início, o ensinamento de Theodoro Júnior, o qual entende ser “inadmissível pretender a Fazenda Pública o acertamento de responsabilidades de terceiros ou coobrigados que não figuram no processo administrativo ou judicial em que foi apurada a sua responsabilidade”⁶².

Pois bem. Resta assente ser salutar a inclusão do sócio como parte no processo, seja administrativo ou judicial, em que se visa à cobrança de determinado tributo que se repute estar sob sua responsabilidade. Em verdade, tal exigência é verdadeiro corolário das prerrogativas máximas da ampla defesa e do contraditório, previstas como direito fundamental no artigo 5º, LIV e LV, da Constituição Federal de 1988.

Com efeito, registre-se haver entendimento doutrinário abalizado a respeito do devido procedimento para a responsabilização dos sócios pelos créditos tributários inadimplidos, o qual se posiciona no sentido de que a hipótese da responsabilidade do administrador apenas pode se dar através da inclusão do nome deste na Certidão de Dívida Ativa. Ou seja, para os que defendem tal posição, seria equivocado permitir que venha o feito fiscal, em sua fase judicial, a ser redirecionado a terceiro que não conste neste título.

⁶² THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**: comentários e jurisprudência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 28.

O que se percebe é que tal argumento se baseia, principalmente, no tipo de tutela buscada pela via da Execução Fiscal, a qual, como o próprio nome faz avultar, pretende a tutela executiva e não a de conhecimento.

Nesse sentido, a doutrina de Machado Segundo:

A corresponsabilidade, note-se, não é matéria a ser apurada na execução fiscal, mas sim em momento anterior, no bojo do procedimento preparatório de lançamento, ou do processo administrativo propriamente dito. A execução não busca o exercício da tutela de conhecimento, mas sim da tutela executiva. Assim, a Certidão de Dívida Ativa, como título executivo que é, deveria indicar, desde logo, o nome de todos, o devedor e os corresponsáveis, sob pena de não poder a execução ser movida, ou 'redirecionada' contra estes, posteriormente. [...] Em nosso entendimento, para atribuir responsabilidade tributária às pessoas referidas no artigo 135 do CTN é indispensável a instauração de procedimento administrativo específico.⁶³

Cite-se, ainda, que o mencionado entendimento doutrinário já figurou em julgados do STF, senão vejamos o seguinte voto do ministro Joaquim Barbosa:

[...] Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (Fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (obiter dictum) completamente irrelevante ao desate do litígio. Agravo regimental ao qual se nega provimento.⁶⁴

Entretanto, a despeito desta posição doutrinária – com a qual registramos concordar e que possui arrimo jurisprudencial, conforme demonstrado –, o STJ tem permitido o redirecionamento da Execução Fiscal, mesmo que no curso desta e sem que haja, no título executado, a menção ao nome do corresponsável.

Nesse sentido, a lição de Gaino de que “o fato de não constar o nome do sócio-gerente [na Certidão de Dívida Ativa] como responsável não impede o redirecionamento da execução contra ele”⁶⁵.

Ou seja, na prática, existem duas formas de responsabilizar o sócio pelo inadimplemento de determinado tributo: uma quando do processo administrativo e outra quando do processo judicial, vale dizer: da própria Execução Fiscal.

Na primeira das formas mencionadas, a responsabilização do sócio ocorrerá através da inserção de seu nome diretamente na Certidão de Dívida Ativa.

⁶³ MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 229 e 243.

⁶⁴ STF - RE 608426 AgR PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 04/10/2011, Segunda Turma, DJe. 24/10/2011.

⁶⁵ GAINO, 2005, p. 53.

É dizer: no âmbito do próprio processo administrativo que visa a apurar o inadimplemento de determinado tributo, deve ocorrer a apuração da ocorrência de alguma das hipóteses de responsabilização de terceiros e, sendo constatado que alguma destas efetivamente se deu, será levada a cabo a inscrição do nome do responsável na Certidão de Dívida Ativa respectiva.

Não obstante, quando se pretender a responsabilização do administrador, mas não houver a menção ao seu nome no título executado, poder-se-á, no bojo da Execução Fiscal – no âmbito da fase judicial de cobrança, portanto - instaurar incidente de descon sideração da personalidade jurídica, nos termos dos artigos 133 a 137 do CPC/2015.

5.1 Do ônus da prova para a descon sideração da personalidade jurídica

Pois bem, neste ponto do trabalho convém observar, em ambas as vias de responsabilização do sócio citadas acima, a quem caberá o ônus de provar, na eventualidade do ajuizamento de uma Execução Fiscal, a ocorrência de alguma das hipóteses do artigo 135 do CTN, seja para o fim de lastrear a menção ao nome do administrador na Certidão de Dívida Ativa executada, seja para fundamentar o pedido de descon sideração da personalidade jurídica.

Quanto a esta última hipótese, tem-se que o novel CPC trouxe dispositivo deveras claro quanto ao ônus da prova nesta hipótese. Senão vejamos o § 4º do artigo 134 daquele diploma:

Art. 134. O incidente de descon sideração 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 descon sideração da personalidade jurídica.

Vê-se, portanto que, em se tratando da responsabilização do administrador pela via do incidente judicial de descon sideração da personalidade jurídica, não restam dúvidas de que incumbirá à Fazenda Pública o ônus de demonstrar a ocorrência dos “pressupostos legais específicos para descon sideração da personalidade jurídica”.

E não poderia ser de outra forma. Afinal, tal previsão, conquanto esclarecedora, afigura-se até mesmo como repetitiva. Diz-se isso, pois, de fato, à mesma conclusão poder-se-ia chegar à luz da regra geral de distribuição do ônus da prova, prevista no artigo 373 do

CPC/2015. Isso porque, segundo este, o ônus da prova dos fatos constitutivos da pretensão é do autor do pedido.

Ora, na hipótese do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, a ocorrência de infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto é pressuposto do deferimento de qualquer pedido nesse sentido, de forma que demonstrar-lhes é fato constitutivo da pretensão de desconsideração.

Significa dizer: o Fisco poderá redirecionar a Execução Fiscal para sócio cujo nome não conste na Certidão da Dívida Ativa, contudo, para tanto, deverá provar que este se enquadra em uma das hipóteses previstas no artigo 135 do CTN, ou seja, que praticou ato com excesso de poder, infração a lei, contrato social ou estatuto.

Com efeito, quanto à distribuição do ônus da prova, vê-se que maior complexidade exsurge quando a responsabilização do administrador se dá fundando-se na menção ao seu nome na Certidão de Dívida Ativa, conforme se passa a analisar no subtópico que segue.

5.1.1 Do ônus da prova quando da inclusão do nome do sócio-administrador na certidão da dívida ativa

Conforme salientado acima, a responsabilidade do administrador pode dar-se não apenas fundada na instauração de incidente judicial de desconsideração da personalidade jurídica, mas também – e principalmente – quando o nome deste vier citado na Certidão da Dívida Ativa executada.

Quanto a estas, importa observar, primeiramente, que, conforme já salientado *en passant* neste trabalho, as Certidões da Dívida Ativa explicitam o crédito tributário e se tratam de títulos executivos extrajudiciais, nos termos do artigo 784, IX, do CPC/2015.

Além disso, estes são instrumentos dotados de liquidez e certeza, de acordo com o que prevê a Lei de Execuções Fiscais:

Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

Fernandes, ao comentar o dispositivo supramencionado, define, com notória sapiência, os conceitos de liquidez e certeza, afirmando que

[...] a certeza a que se refere o art. 3º da LEF diz respeito à inexistência de dúvida razoável quanto à legalidade do ato ou fato que deu origem à obrigação posta na CDA, que é título executivo extrajudicial, segundo definição do art. 585, VI, do CPC. A liquidez diz respeito ao montante exigido, que deve ser claro e definido, podendo o juiz a quem for apresentada a petição inicial de cobrança determinar a substituição do título.⁶⁶

Pois bem. Tendo em vista tais características de executividade e certeza, a menção ao nome do sócio na Certidão de Dívida Ativa, por si só, torna passível de que este venha a figurar como parte no processo de Execução Fiscal, tornando desnecessária, portanto, a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Contudo, considerando que é o próprio Fisco quem confecciona os títulos que executa – vale dizer, as Certidões da Dívida Ativa –, há que se aferir a legitimidade da menção ao nome do sócio naquele instrumento.

Ou seja, deve-se averiguar se tal fato é reflexo da efetiva constatação, no âmbito do processo administrativo, da ocorrência de quaisquer das hipóteses de responsabilidade do administrador, nos termos do artigo 135 do CTN.

De fato, tal medida é necessária a fim de que não sirva a menção ao nome do sócio na Certidão de Dívida Ativa, simplesmente, para burlar a necessidade de instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

E, neste ponto, frise-se: os benefícios em burlar tal incidente são deveras atrativos. Isso porque, conforme entendimento sedimentado no âmbito do STJ, caso o nome do sócio conste na Certidão da Dívida Ativa, caberá a este, tendo em vista a já mencionada presunção de liquidez e certeza deste título, o ônus de provar que não levou a cabo qualquer infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto.

Ou seja, entende aquele corte que, diante de tal situação, deverá o sócio provar que sua conduta não esteve eivada das hipóteses previstas no artigo 135 do CTN.

Senão vejamos o seguinte precedente julgado pelo STJ, no âmbito da sistemática dos “recursos repetitivos”:

A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das

⁶⁶ FERNANDES, Odmir. **Lei de Execução Fiscal comentada e anotada**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 108.

circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'.⁶⁷

Vê-se, portanto, que incluir o nome do sócio na Certidão de Dívida Ativa significa lograr a responsabilização do administrador sem o ônus de demonstrar, através do incidente de desconsideração da personalidade, a ocorrência das hipóteses autorizadoras desta.

Por tal motivo, há que se reconhecer que o posicionamento jurisprudencial no sentido de atribuir ao responsável o ônus da prova de desconstituir a menção ao seu nome na Certidão de Dívida Ativa deve ser visto com bastante cautela. Afinal, conforme lecionam Paulsen, Ávila e Sliwka:

[...] a presença do nome do sócio na CDA, associada à referência ao fundamento legal da responsabilidade e ao processo administrativo em que apurada, enseja que o credor contra ele requeira a execução, já que sua legitimidade passiva para a execução estará estampada no próprio título executivo. Deve-se ter cuidado, contudo, porque, muitas vezes, embora conste o nome do responsável no título, tal se dá sem prévia apuração administrativa, não tendo, assim, higidez que enseje o puro e simples direcionamento ou redirecionamento da execução contra o suposto responsável.⁶⁸

É dizer: é bem verdade e deveras instrumental que as Certidões de Dívida Ativa possuam presunção relativa de certeza e liquidez. Contudo, não se pode olvidar que tais documentos são confeccionados pelo próprio Fisco e esta prerrogativa não deve ser utilizada de forma irresponsável.

De fato, somente há que se reconhecer a efetiva presunção relativa de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa, quando for verdadeiro o pressuposto de que, no procedimento administrativo anterior à sua formação, fora confirmada a existência, a legalidade e o montante da obrigação tributária, além da responsabilidade, seja do contribuinte, seja dos corresponsáveis.

Ou seja, a menção ao nome do administrador na Certidão da Dívida Ativa deve, necessariamente, estar acompanhada da rigorosa averiguação, no âmbito do processo administrativo respectivo, de uma das hipóteses do art. 135 do CTN, devendo ser assegurado, ainda, ao pretensor corresponsável a ampla defesa.

Com efeito, quanto a tal garantia, colha-se o seguinte trecho do voto do ministro Joaquim Barbosa, do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 608.426:

⁶⁷ STJ - REsp 1104900 ES 2008/0274357-8, Rel. Min. Denise Arruda, j. 25/03/2009, Primeira Seção, DJe. 01/04/2009.

⁶⁸ PAULSEN; ÁVILA; SLIWKA, 2010, p. 194.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.).⁶⁹

Em verdade, não se pode aceitar, de forma alguma, como tem ocorrido, especialmente em débitos constituídos mediante declaração do próprio contribuinte (sujeita à homologação), que o nome dos sócios administradores conste das Certidões de Dívida Ativa sem o prévio exame acerca do preenchimento dos requisitos do art. 135 do CTN, impedindo-lhes o exercício do direito de defesa anteriormente à responsabilização.

Nesse sentido, a lição de Machado Segundo:

Na verdade, para que um sócio ou administrador seja inserido no corpo de uma certidão de dívida ativa (CDA), é preciso que tenha havido a prévia apuração de sua responsabilidade tributária, no âmbito de um processo administrativo. Não é possível simplesmente acrescentar seu nome ao documento, quando da confecção deste, sem que isso seja o reflexo do que se apurou no âmbito do processo administrativo, do qual a CDA deve ser apenas o espelho.⁷⁰

Aliás, também a Ministra Eliana Calmon, do STJ, ainda no momento de desenvolvimento incipiente do entendimento ora criticado, já sustentava, em voto vencido quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.182.462, que:

Não é possível o redirecionamento da execução fiscal contra sócio-gerente da empresa executada somente pelo fato de seu nome estar indicado na Certidão de Dívida Ativa na hipótese de inexistência de processo administrativo em que se verifique a ocorrência de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, porque, embora a CDA goze da presunção relativa de certeza e liquidez, é imprescindível à apuração da ocorrência da responsabilidade de terceiro, fundada no art. 135 do CTN, o regular processo administrativo, nos termos do art. 201 do CTN, o que não ocorreu na espécie.⁷¹

Ora, cremos que outro não poderia ser o entendimento, afinal, do contrário, sem que reste verificado pelo Fisco, no âmbito do processo administrativo, que o sócio incorreu em qualquer das mencionadas hipóteses, será de todo ilegal a inclusão do nome deste na Certidão da Dívida Ativa.

Pela mesma razão, restará, igualmente, abusivo impor-lhe o ônus de provar que não levou a cabo tais condutas. É o que se depreende, novamente, do seguinte trecho do voto

⁶⁹ STF - RE 608426 AgR PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 04/10/2011, Segunda Turma, DJe. 24/10/2011.

⁷⁰ MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 232.

⁷¹ STJ - REsp 1182462 AM 2010/0032100-7, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 25/08/2010, Primeira Seção, DJe. 14/12/2010.

do ministro do STF, Joaquim Barbosa, desta vez no julgamento do Recurso Extraordinário nº 548.582:

Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídica tributária. De fato, a presunção de validade do lançamento ou de outros atos conexos será tão robusta quanto for a motivação indicada de plano pela autoridade fiscal. [...]. No caso em exame, cabia ao sujeito ativo ter demonstrado a idoneidade da motivação que justificava a adoção da pauta fiscal. Segundo o acórdão recorrido, essa demonstração não foi realizada a tempo e modo próprios, isto é, “mediante [comprovação] por processo regular” (fls. 138).⁷²

Ou seja, impor ao Reclamante o ônus de provar que não agiu de modo a infringir a lei ou os atos constitutivos da empresa significaria exigir a produção de prova diabólica, vale dizer, elemento de difícil ou impossível produção, à medida que se trata de prova negativa.

De nossa parte, cremos que a mera juntada do procedimento administrativo respectivo e a indicação de ausência de apuração da responsabilidade do administrador serão suficientes para que expurgue a hipótese de redirecionamento do feito ao administrador. Nesse sentido, também o posicionamento de Machado Segundo:

Por outro lado, caso tenha seu nome inserido em uma CDA sem qualquer apuração prévia (v. g. por conta da aplicação, pelo fisco, do disposto no art. 13 da Lei 8.620/93), o sócio ou o administrador não precisara provar a inoportunidade de fatos que justifiquem sua responsabilidade. Poderá provar apenas que essa apuração não aconteceu, não havendo título executivo validamente constituído contra si.⁷³

Pois bem, do exposto, o que se pode concluir é que a menção ao nome do sócio na Certidão de Dívida Ativa deve pressupor uma rigorosa avaliação, no bojo do processo administrativo respectivo, da ocorrência de alguma das hipóteses do artigo 135 do CTN. Mais do que isso, conclui-se ainda que apenas quando tal pressuposto for verdadeiro é que caberá falar em ônus da prova do corresponsável.

Significa dizer: atribuir ao sócio executado o ônus da prova, no âmbito do processo judicial, apenas será lícito caso seja verificado que, no âmbito do processo

⁷² STF - RE 548582 AgR MA, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 14/02/2012, Segunda Turma, DJe. 08/03/2012.

⁷³ MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 233.

administrativo, houve a efetiva constatação de qualquer das hipóteses de responsabilização deste, de forma que caberá ao Réu desconstituir, através de provas, a conclusão do Fisco.

Em resumo: se está com o administrador o ônus probatório de desconstituir as razões de sua responsabilização quando mencionado na Certidão de Dívida Ativa, invariavelmente estará com o Fisco o mesmo ônus de demonstrar que, no processo administrativo prévio de constituição do crédito tributário, verificou-se a ocorrência das circunstâncias concretas que permitem a imputação de responsabilidade ao sócio administrador.

De fato, em não havendo tal demonstração, forçoso é asseverar ser de todo ilegal incluir o nome do sócio naquela certidão, não cabendo a este outro ônus se não o de indicar a ausência de apuração de sua responsabilidade.

6 DOS REMÉDIOS JURÍDICOS CONTRA O REDIRECIONAMENTO INDEVIDO

No curso do presente trabalho, viu-se que o redirecionamento da Execução Fiscal ao administrador possui requisitos próprios, os quais devem ser observados caso a caso visando a averiguar a pertinência da aplicação do instituto.

Contudo, foi possível constatar também que é bastante comum que a Execução Fiscal seja redirecionada ao administrador de forma indevida – fundando-se, por exemplo, na mera dissolução irregular da empresa –, o que gera constringões desagradáveis e injustas ao seu patrimônio.

Diante de tais situações, convém observar os meios de defesa possíveis de serem manejados para combater o ato de redirecionamento ilegal, notadamente quando este se fundar na inscrição do nome do administrador na Certidão de Dívida Ativa. Tais meios de defesa são, basicamente, os seguintes: Exceção de Pré-executividade e Embargos à Execução.

Diz-se notadamente quando este se fundar na inscrição do nome do administrador na Certidão de Dívida Ativa, pois, quando se pretender desconstituir decisão judicial que redireciona o feito, caberá, em qualquer hipótese, Agravo de Instrumento e, quanto a isso, não há controvérsia substancial, razão pela qual inexistem motivos para se imiscuir na análise destes.

6.1 Exceção de pré-executividade

A Exceção de Pré-executividade não possui regulação legal específica. Na verdade, trata-se de uma construção doutrinária, acatada pela jurisprudência pátria, a qual visa a possibilitar a defesa do executado, sem que sejam necessários os rigores implícitos aos Embargos à Execução, os quais, no âmbito do processo executivo fiscal, ainda dependem de garantia do juízo, conforme será tratado a seguir.

Na prática, a Exceção de Pré-Executividade consiste em uma simples petição incidente, encaminhada ao juízo em que tramita a Execução Fiscal, na qual podem ser alegadas matérias de ordem pública, conhecíveis de ofício, que não demandem dilação probatória, conforme entendimento expresso no enunciado sumular nº 393 do STJ.

De fato, a criação de tal instituto se justifica à medida que, tendo em vista as matérias que este se presta a tratar, seria deveras danoso e mesmo abusivo exigir do executado a anterior garantia do juízo, para que, só então, pudesse a vir suscitá-las.

Theodoro Júnior delimita, com sapiência, o uso da exceção de pré-executividade, ao afirmar que

Está assente na doutrina e jurisprudência atuais a possibilidade de o devedor usar da exceção de pré-executividade, independentemente de penhora ou depósito da coisa e sem sujeição ao procedimento dos embargos, sempre que sua defesa se referir a matéria de ordem pública e ligada às condições da ação executiva e seus pressupostos processuais.⁷⁴

A jurisprudência do STJ, contudo, superando a própria súmula desta corte – de maneira louvável, frise-se - também tem estendido a possibilidade de utilização da Exceção de Pré-Executividade ainda que não se pretenda tratar de matéria de ordem pública, contanto haja prova pré-constituída, permanecendo vedada a dilação probatória. Nesse sentido, vejamos o seguinte precedente:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE DA EMPRESA. ALEGAÇÃO DE QUE A MATÉRIA VENTILADA NO APELO NOBRE NÃO É PASSÍVEL DE CONHECIMENTO POR MEIO DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. DESNECESSÁRIA DILAÇÃO PROBATÓRIA. POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. A orientação desta Corte, no tocante à possibilidade do redirecionamento da execução fiscal proposta contra pessoa jurídica aos seus sócios, cujos nomes constem da CDA, é a de que fica a cargo destes a prova de que não ficou caracterizada qualquer das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN. No entanto, no caso em apreço, o dever de provar que o sócio-recorrente agiu com excesso de poder, infração à lei ou estatuto é da exequente, posto que o nome do sócio não consta na CDA. 2. Registre-se, ainda, que a exceção de pré-executividade é cabível quando puder o julgador chegar a determinada conclusão com documentos acostados aos autos sem a necessidade de dilação probatória, o que mostra-se evidente no caso em apreço, já que a exequente não demonstrou os requisitos da medida extrema. 3. Agravo Regimental da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.⁷⁵

Ou seja, vê-se que, conquanto tenha o STJ outrora entendido que não seria admissível a utilização da exceção de pré-executividade como meio hábil para discutir a responsabilização indevida do sócio-administrador, tem-se que, conforme visto no precedente citado acima, o entendimento tem sido flexibilizado quando da existência de prova pré-constituída.

Em verdade, o entendimento anterior fundava-se no fato de não se tratar a discussão quanto à possibilidade de responsabilização do administrador de matéria de ordem

⁷⁴ THEODORO JÚNIOR, 2002, p. 285.

⁷⁵ STJ - AgRg no REsp 1405939 CE 2013/0324168-2, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 06/02/2014, Primeira Turma, DJe. 18/02/2014.

pública. Além disso, tinha como alicerce a ideia de que, para se aquilatar tal responsabilização, far-se-ia necessária a dilação de provas, o que não é suportado pela exceção de pré-executividade.

Contudo, frise-se, de início, que a defesa quanto à indevida responsabilização tributária indevida insere-se, sim, no âmbito das matérias conhecíveis de ofício, cabendo aplicar a Súmula 393 nesta hipótese. Isso porque, conforme bem defendem Paulsen, Ávila e Sliwka: “isso diz respeito à legitimidade passiva para a execução, que é condição da ação passível de conhecimento de ofício pelo juiz e enseja a defesa dos supostos responsáveis inclusive quanto à caracterização ou não da sua responsabilidade”⁷⁶.

Ademais, o STJ tem entendido que a pretensa impossibilidade de analisar a responsabilidade tributária no bojo da exceção de pré-executividade se modifica quando da existência de prova pré-constituída, a qual permite a resolução incidental da questão suscitada, sem a necessidade de dilação probatória, de forma a atender aos interesses de ambas as partes do processo.

Afinal, para o executado, tal entendimento funciona como medida de eficácia para o princípio da menor onerosidade, o qual restaria violado na hipótese de que se exigisse a garantia do juízo para tratar-se de matérias de constatação tão nítida.

Com efeito, tratando-se especificamente do redirecionamento da Execução Fiscal, tem-se que admitir exceção de pré-executividade em tais casos auxilia, sem dúvidas, o administrador atingido erroneamente pela execução, uma vez que, para discuti-la, não terá que necessariamente garantir o juízo da Execução Fiscal, oferecendo bens seus à penhora.

Já para a Fazenda Pública, inexistente prejuízo na admissão de tais exceções, à medida que, não havendo falar em dilação probatória, não restará prejudicada sobremaneira a razoável duração do processo. De fato, será necessária apenas uma decisão interlocutória para sanar a questão trazida pelo executado.

Ora, é bem verdade que tal decisão comprometerá, em determinada medida, o andamento do processo, contudo, quando se sopesa os princípios envolvidos - de um lado a duração razoável do processo e de outro os direitos à propriedade, à ampla defesa e à menor onerosidade ao executado – forçoso é reconhecer a prevalência destes sobre aqueles. Caso contrário, o provimento jurisdicional estaria meramente voltado à agilidade e não à sua qualidade, que está diretamente ligada ao alcance da justiça no caso concreto.

⁷⁶ PAULSEN; ÁVILA; SLIWKA, 2010, p. 234.

Desta feita, conclui-se que a exceção de pré-executividade é um meio eficaz para remediar o redirecionamento indevido da Execução Fiscal ao administrador, contanto existam provas pré-constituídas, de forma a tornar desnecessária qualquer dilação probatória.

6.2 Embargos à execução

Outra das formas de impugnação ao redirecionamento ilegalmente aplicado são os Embargos à Execução. Machado Segundo, quanto à natureza de tal meio de defesa, assevera:

Os ‘embargos do executado’ representam ação de conhecimento autônoma, mas estreitamente relacionada com a execução. Seu principal objetivo é o de obter a invalidação, total ou parcial, do título executivo, e, por conseguinte, obter a extinção da execução por ele aparelhada.⁷⁷

Com efeito, conquanto todo o exposto no tópico anterior, há que se reconhecer que a interposição dos Embargos à Execução ainda é, sem dúvida, o meio mais comum de defesa do sócio executado. Isso porque estes possuem hipóteses de cabimento bem mais amplas do que a Exceção de Pré-executividade, à medida que o art. 16, § 2º, da Lei de Execuções Fiscais, assevera que nos Embargos à Execução poderá ser suscitada “toda matéria útil à defesa”.

Em relação ao assunto, Fernandes destaca, com bastante propriedade, que os Embargos à Execução “são aqueles que podem ser oferecidos como defesa pelo devedor e pelos demais executados, dirigidos à desconstituição da dívida ativa. Atacam as causas da existência do crédito e a quantidade em que ele se expressa”⁷⁸.

Vale salientar ainda que, apesar de bastante comuns, tais embargos figuram como um meio bastante dispendioso para o executado. De fato, para que seja possível interpô-los, o juízo já deve estar garantido, através do depósito ou da penhora de bens da empresa ou do administrador, no caso da responsabilização deste. É o que determina o art. 16, § 1º, da Lei de Execuções Fiscais.

Quanto a isso, conquanto não se pretenda chegar à crítica específica a tal necessidade de garantia do juízo, haja vista os limites do presente trabalho monográfico, tem-se a registrar a nossa discordância deste, o qual, a nosso ver, configura verdadeiro óbice à

⁷⁷ MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 343.

⁷⁸ FERNANDES, 2002, p. 276.

ampla defesa e que, de maneira louvável, já foi rechaçado no âmbito do processo civil, de forma a urgir que se também o faça no âmbito do processo tributário.

Contudo, tendo em vista o ordenamento jurídico vigente, tem-se que, em não havendo a possibilidade de utilização da via da exceção de pré-executividade, mormente pela eventual necessidade de dilação probatória, os Embargos à Execução serão o meio restante para a defesa contra o injusto redirecionamento da Execução Fiscal.

7 CONCLUSÃO

Pôde-se verificar no presente trabalho que a desconsideração da personalidade jurídica conduz a rigores deveras expressivos, os quais se justificam à medida da regra de autonomia patrimonial entre a sociedade e seus componentes pessoas físicas. Tal regra, como foi salientado, tem como fundamento o incentivo ao empreendedorismo e à livre iniciativa, o que, tendo em vista tais bens tutelados, torna ainda mais premente a estrita observação das hipóteses de responsabilização de terceiros.

Em verdade, quando se pretender o redirecionamento da Execução Fiscal às pessoas dos sócios e administradores, será necessária a clara e rigorosa demonstração de ocorrência das hipóteses autorizadas da desconsideração da personalidade jurídica, as quais, no âmbito tributário, serão os atos praticados com excesso de poder ou com infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto.

Ademais, viu-se também que se deve perquirir e verificar não apenas a mera ocorrência destas hipóteses, sendo necessário que, mais do que isso, tenha sido o ato praticado de forma dolosa, ou seja, com a intenção deliberada do sócio de fraudar e prejudicar o Fisco.

Com efeito, tratando especificamente da dissolução irregular de empresa, constatou-se que esta, em nenhum quadro, pode ser encarada como hipótese *sui generis* para a desconsideração da personalidade jurídica. De fato, esta deve se compatibilizar com aquelas já citadas acima. Nesse sentido, buscando a referida compatibilidade, verificou-se que a dissolução irregular configura infração à lei, à medida que representa inobservância do devido procedimento de encerramento da sociedade.

Contudo, assim como foi salientado, a mera ocorrência desta nada autoriza no sentido de que se redirecione o feito aos sócios, se não quando provado que a referida inobservância fora praticada dolosamente.

Mais do que isso, verificou-se neste trabalho, igualmente, que, caso pretenda a Fazenda Pública a responsabilização do sócio ou do administrador, caberá a esta efetuar o lançamento de seu nome na Certidão de Dívida Ativa respectiva ou, caso o pretenda no âmbito judicial, deverá instaurar o incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Em todo caso, viu-se que caberá ao Fisco o ônus de provar, seja no processo administrativo anterior, seja na própria Execução Fiscal, a uma, a ocorrência de quaisquer das hipóteses autorizadas do redirecionamento da execução; a duas, a qualificação da referida conduta como ato doloso.

Conclui-se, portanto, que apenas a dissolução irregular dolosamente praticada e devidamente comprovada pela Fazenda Pública será capaz de legitimar a responsabilização tributária do sócio ou do administrador. É certo, ainda, que qualquer descon sideração praticada fora de tais limites afigurar-se-á como ilegal e abusiva, cabendo, contra ela, defesa pela via dos Embargos à Execução ou da Exceção de Pré-Executividade, a depender da existência de garantia de juízo, quanto ao primeiro, ou de prova pré-constituída, quanto ao segundo.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Desconsideração da personalidade jurídica no novo Código Civil**. São Paulo: MP Editora, 2005.
- ARISTÓTELES. **Política**. Trad. Torrieri Guimarães. São Paulo: Martin Claret, 2001.
- ÁVILA, Humberto. Responsabilidade pessoal dos administradores por atos praticados com abuso de poder. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 27, p. 384-392, 2012.
- BARBI FILHO, Celso. Apontamentos sobre a teoria “ultra vires” no direito societário brasileiro. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 85, n. 305, p 23-28, jan./mar. 1989.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1173067 RS 2009/0244821-0, Rel. Min. Nancy Andrighi, j. 12/06/2012, Terceira Turma, DJe. 19/06/2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1154373&num_registro=200902448210&data=20120619&formato=PDF>. Acesso em: 29 maio 2016.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1405939 CE 2013/0324168-2, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 06/02/2014, Primeira Turma, DJe. 18/02/2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1294905&num_registro=201303241682&data=20140218&formato=PDF>. Acesso em: 29 maio 2016.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 946509 RS 2007/0094876-7, Rel. Min. Luiz Fux, j. 20/09/2007, Primeira Turma, DJ. 22/10/2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=722837&num_registro=200700948767&data=20071022&formato=PDF>. Acesso em: 29 maio 2016.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1104900 ES 2008/0274357-8, Rel. Min. Denise Arruda, j. 25/03/2009, Primeira Seção, DJe. 01/04/2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=869294&num_registro=200802743578&data=20090401&formato=PDF>. Acesso em: 29 maio 2016.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1182462 AM 2010/0032100-7, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 25/08/2010, Primeira Seção, DJe. 14/12/2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=999469&num_registro=201000321007&data=20101214&formato=PDF>. Acesso em: 29 maio 2016.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1395288 SP 2013/0151854-8, Rel. Min. Nancy Andrighi, j. 11/02/2014, Terceira Turma, DJe. 02/06/2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1296293&num_registro=201301518548&data=20140602&formato=PDF>. Acesso em: 29 maio 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1419256 RJ 2011/0171886-0, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, j. 02/12/2014, Terceira Turma, DJe. 19/02/2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1366528&num_registro=201101718860&data=20150219&formato=PDF>. Acesso em: 29 maio 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 970635 SP 2007/0158780-8, Rel. Min. Nancy Andrighi, j. 10/11/2009, Terceira Turma, DJe. 01/12/2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=927743&num_registro=200701587808&data=20091201&formato=PDF>. Acesso em: 29 maio 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 977344 MG 2007/0180336-2, Rel. Min. Castro Meira, j. 09/10/2007, Segunda Turma, DJ. 26/10/2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=727988&num_registro=200701803362&data=20071026&formato=PDF>. Acesso em: 29 maio 2016.

_____. 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”. Julgado em 14/04/2010, Primeira Seção, DJe. 13/05/2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=435&b=SUMU&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 29 maio 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 393: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”. Julgado em 23/09/2009, Primeira Seção, DJe. 07/10/2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27393%27>>. Acesso em: 29 maio 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 548582 AgR MA, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 14/02/2012, Segunda Turma, DJe. 08/03/2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1799603>>. Acesso em: 29 maio 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 562276 PR, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03/11/2010, Tribunal Pleno, DJe. 10/02/2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>. Acesso em: 29 maio 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 608426 AgR PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 04/10/2011, Segunda Turma, DJe. 24/10/2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629030>>. Acesso em: 29 maio 2016.

CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **Sociedade limitada no novo Código Civil**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CALIENDO, Paulo; ANDRADE, Fábio Siebeneichler de (Coords). **Desconsideração da personalidade jurídica**. Porto Alegre: PUC-RS; Brasília: Secretaria de Assuntos Legislativos do Ministério da Justiça, 2010. (Série Pensando o Direito, n. 29).

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

CEOLIN, Ana Caroline Santos. **Abusos na aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 5. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil e alterações da LSA. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 2.

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

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: parte geral e LINDB**. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2012. v. 1.

FERNANDES, Odmir. **Lei de Execução Fiscal comentada e anotada**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. Evasão, elisão fiscal e a desconsideração da personalidade jurídica. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 759-780.

FRONTINI, Paulo Salvador. As pessoas jurídicas no Código civil de 2002: elenco, remissão histórica, disposições gerais. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 44, n. 137, p. 93-118, jan./mar. 2005.

GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: parte geral**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1.

GONÇALVES, Oksandro. **Desconsideração da personalidade jurídica**. Curitiba: Juruá, 2004.

LUCENA, José Waldecy. **Das sociedades limitadas**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: parte geral**. 5. ed. rev. aum. São Paulo: Saraiva, 1966. v. 1.

MURTA, Antônio Carlos Diniz. **Responsabilidade tributária dos sócios:** sociedades por quotas de responsabilidade limitada. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito.** 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário:** processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Direito civil:** alguns aspectos de sua evolução. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Instituições de direito civil.** 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. v. 1.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito empresarial esquematizado.** 3. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

SERICK, Rolf. **Forma e realtà della persona giuridica.** Trad. Março Vitale. Milão: Giuffré, 1966.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal:** comentários e jurisprudência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

WALD, Arnaldo. **Direito civil:** introdução e parte geral. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.