

A INAPLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA AOS REDIRECIONAMENTOS NA EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

GABRIELA VIEIRA LEONARDOS*

Sumário: 1. Introdução. 2. O redirecionamento da execução fiscal para os sócios e administradores de pessoas jurídicas. 3. Diferenças entre a desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento com base no art. 135, III, do CTN. 4. Inaplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica aos redirecionamentos em execução fiscal. 5. Conclusão. 6. Referências Bibliográficas.

1. Introdução

O princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, previsto no art. 1.024 do Código Civil, consagra a limitação da responsabilidade dos sócios e administradores, a depender do tipo societário adotado. Tal limitação mostra-se interessante não apenas para os empreendedores, mas também para o próprio Estado, na medida em que a separação patrimonial se mostra importante fator de mobilização de recursos financeiros e de incentivo ao desenvolvimento econômico. Referida garantia, no entanto, desde muito vem sendo relativizada, o que suscita debates na doutrina e na jurisprudência.

Muito se discute, por exemplo, acerca das hipóteses de responsabilização dos sócios por dívidas contraídas pelas sociedades, sobretudo quando estas adotam a forma de sociedade limitada ou de sociedade anônima. No âmbito do Direito Tributário, por sua vez, ganha especial importância nessa discussão a questão dos administradores das sociedades, eis que podem ser tidos como responsáveis tributários e terem seus patrimônios pessoais atingidos em eventual redirecionamento da execução fiscal, desde que cumpridos os requisitos previstos no art. 135, III, do CTN.

O Código de Processo Civil de 2015 intensificou a polêmica, ao estabelecer rito específico a ser seguido nos casos de desconsideração da personalidade jurídica, cabendo às distintas áreas do direito definir os pressupostos materiais para a admissão da desconsideração. Por essa razão, após a edição do novo Código,

* Residente jurídico da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro.

surgiram dúvidas acerca da aplicabilidade, ou não, do incidente de desconconsideração às execuções fiscais.

Contido nos artigos 133 a 137 do CPC/2015, o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica conferiu grande proeminência ao contraditório e ao devido processo legal, buscando evitar que a desconconsideração da personalidade jurídica fosse decretada de modo arbitrário. Nos dizeres de Alexandre Freitas Câmara, antes do incidente, “*o que se via era a apreensão de bens de sócios (ou da sociedade, no caso de desconconsideração inversa) sem que fossem eles chamados a participar, em contraditório, do processo de formação da decisão que define sua responsabilidade patrimonial*”¹.

Por essa razão, previu o CPC/2015 a suspensão do processo principal e a instauração de um incidente, cujo objetivo será a verificação do preenchimento dos pressupostos necessários à desconconsideração, admitindo, para tanto, ampla dilação probatória. Ao final da instrução, portanto, se decidirá acerca da legitimidade do pedido de desconconsideração e, apenas então, será possível atingir o patrimônio dos sócios da pessoa jurídica. Da decisão que acolhe ou rejeita o pedido de desconconsideração caberá, ainda, nos termos do art. 1.015, IV, o recurso de agravo de instrumento.

O procedimento prévio à decretação da desconconsideração da personalidade jurídica parece ter sido pensado de forma a atender às lides das mais distintas áreas do direito, desde que dirimidas segundo o Código de Processo Civil. Cabe, contudo, aos diplomas legais específicos, estabelecer os pressupostos materiais ensejadores dessa desconconsideração.

A exceção, como se defenderá a seguir, será em matéria tributária, notadamente os redirecionamentos havidos nas execuções fiscais de créditos tributários, às quais se aplicam primariamente a Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80) e apenas subsidiariamente o Código de Processo Civil.

Para tanto, se apresentará, sucintamente, a forma como ocorre o redirecionamento nas execuções fiscais de dívida tributária, passando, em seguida, para as distinções existentes entre os conceitos de desconconsideração da personalidade jurídica e o de redirecionamento ao administrador da pessoa jurídica, concluindo pela inaplicabilidade do incidente de desconconsideração, tal como previsto pelo CPC/2015, aos redirecionamentos havidos em execução fiscal de dívida tributária.

2. O redirecionamento da execução fiscal para os sócios e administradores de pessoas jurídicas:

O Código Tributário Nacional prevê duas hipóteses em que o sócio ou administrador da pessoa jurídica pode vir a ser chamado a responder por dívida tributária em nome da sociedade a que integram, constantes no art. 134, VII, e no art. 135, III, do CTN.

¹ CÂMARA, Alexandre Freitas. *O Novo Processo Civil Brasileiro*. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2016, p. 95.

A responsabilidade tributária prevista no art. 134 pressupõe que os sócios agiram lícitamente, sem qualquer irregularidade, respondendo, de forma solidária, apenas no caso de impossibilidade de cumprimento da obrigação pela própria sociedade. Trata-se de hipótese bastante específica, aplicável apenas no caso em que houver, de fato, a liquidação da sociedade, devendo esta ser necessariamente uma sociedade de pessoas. A regra, assim, não se aplica às sociedades empresárias, organizadas sob a forma de responsabilidade limitada ou sociedade anônima, razão pela qual não encontra o referido artigo grande aplicabilidade prática.

A hipótese mais comum de atribuição de responsabilidade aos sócios se dá mediante aplicação do art. 135, III, do CTN, que assim dispõe:

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.*

Nos termos do art. 135, *caput* e III, do CTN, agindo o dirigente da pessoa jurídica com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, será pessoalmente responsável pelos tributos decorrentes de sua atuação, respondendo com seu patrimônio particular.

É certo, contudo, que apenas indivíduos que possuam verdadeiro poder de gestão e administração da pessoa jurídica, sejam eles sócios ou não, podem ser apontados como responsáveis tributários, segundo o art. 135, III, do CTN. Isso porque a responsabilidade tributária, nesse caso, decorre da prática de algum ato direto pela pessoa apontada, ou, no mínimo, da tolerância perante a prática de ato abusivo e ilegal, quando em posição de influir para a sua não ocorrência.

A cobrança do crédito em face do administrador tido como responsável tributário, segundo o art. 135, III, do CTN, se dará, em regra, mediante o redirecionamento da execução fiscal, incluindo o dirigente da pessoa jurídica no polo passivo da execução já em curso. É possível, contudo, que a Fazenda Pública já o inclua na certidão de dívida ativa, que será emitida não apenas em face da sociedade, mas também do dirigente que figure como responsável tributário.

Tal conduta deveria preceder, como sustentam a maioria dos doutrinadores, uma apuração da prática de algum ato irregular elencado no art. 135 do CTN por aquele indivíduo. Segundo leciona Humberto Theodoro Junior, será no regular processo administrativo de lançamento e inscrição do débito que se averiguará se o

terceiro, no caso, o dirigente da sociedade, pode, ou não, ser responsabilizado por aquele débito tributário:

“Com relação à co-responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário inscrito em nome de outrem, o que não se sabe, antes do regular processo administrativo de lançamento e inscrição do crédito também contra o possível co-responsável, é justamente se o terceiro apontado é, ou não, um legítimo responsável tributário. É, precisamente, portanto, sua qualidade de responsável tributário que está a reclamar acerto antes do ingresso da Fazenda no juízo executivo, pois do contrário estar-se-ia admitindo execução forçada sem título executivo e, conseqüentemente, sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar, sob coação estatal de medidas executivas concretas, imediatas e definitivas.”²

A inscrição em dívida ativa do nome do responsável, de forma indiscriminada e sem que haja qualquer procedimento prévio apto a confirmar sua responsabilidade no caso concreto, gera sérios problemas, ante a presunção de liquidez e certeza de que goza a CDA. Inverte-se, assim, o ônus da prova, cabendo ao dirigente da sociedade demonstrar que não praticou ato com excesso de poder, em infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, e assim tentar afastar a sua responsabilização.

Caso não haja a apuração prévia dessa responsabilidade por parte do administrador, não deveria a certidão de dívida ativa sequer gozar da liquidez e certeza que lhe é peculiar, conforme defendido por Humberto Theodoro Junior. Segundo o autor, *“a co-responsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal”*, sendo necessária a *“apuração pelos meios legais, e só depois do indispensável acerto do fato que a tiver gerado é que a responsabilidade do estranho poderá ser havida como líquida e certa”*.³

Admite-se, contudo, que a apuração da responsabilidade do administrador da pessoa jurídica se dê após o ajuizamento da execução fiscal contra a sociedade, hipótese em que será responsabilizado ainda que seu nome não tenha constado da certidão de dívida ativa. O redirecionamento da execução ao administrador da sociedade, ainda assim, estará subordinado à comprovação da prática de atos de abuso de gestão ou de violação à lei, em cumprimento ao dispositivo legal.

² THEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 39.

³ THEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 40.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do EREsp nº 702.232/RS⁴, na tentativa de equacionar as dúvidas envolvendo o redirecionamento e a presunção de certeza e liquidez da CDA, adotou os seguintes parâmetros, bem resumidos por Humberto Theodoro Junior:

“Se a execução for iniciada contra a sociedade, é possível, no curso do processo, redirecioná-la para os sócios administradores, quer constem, quer não, os respectivos nomes na certidão de dívida ativa, o que provoca reflexos significativos sobre o ônus da prova. A jurisprudência do STJ assenta-se sobre os seguintes princípios para equacionar o problema [...]:

a) Sócio que não figurou na CDA nem na petição inicial:

Se o sócio-gerente não figura na CDA, caberá ao Fisco, ao requerer o redirecionamento, ‘demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN’, ou seja, ‘deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, ou, ainda, dissolução irregular da sociedade’.

b) Sócio que, na petição inicial, foi apontado como co-executado:

‘Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c art. 3º, da Lei n. 6.830/80’ (mesmo que o nome do sócio não tenha figurado na CDA).

c) ‘Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.’

Em síntese, a posição unânime da 1ª seção do STJ é de que, na hipótese de ter sido a execução fiscal proposta ou redirecionada com base em CDA da qual consta o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, cabe a este o ‘ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN’[...].”⁵

⁴ REsp 1104900/ES, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/03/2009, DJe 01/04/2009

⁵ THEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 40.

É certo, assim, que se o nome do sócio já constar originalmente da CDA, a Fazenda credora não precisará explicar, desde logo, como se estabeleceu a corresponsabilidade, presumindo-se que a mesma foi apurada em sede administrativa, podendo o responsável ser demandado desde o início da execução ou via redirecionamento.⁶

Nos casos em que se requer o redirecionamento contra aquele que não teve o nome inscrito em dívida ativa, entretanto, caberá à Fazenda demonstrar, nos autos da execução fiscal, a irregularidade do ato praticado pelo sócio administrador. Hipótese comum é a dissolução irregular, que ocorre quando há o abandono da sociedade ou a alteração de domicílio fiscal sem a comunicação aos órgãos competentes.

Nos termos do enunciado da Súmula nº 435 do STJ,⁷ trata-se de presunção favorável ao Fisco, admitindo-se o redirecionamento ao administrador, com base no art. 135, III, do CTN, uma vez que a ele competia adotar as providências legalmente exigidas para que a dissolução ocorresse regularmente.

Exposto, sucintamente, como se dá o redirecionamento da execução fiscal aos administradores das pessoas jurídicas, passa-se a expor as profundas diferenças existentes entre o instituto da desconconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária por ato ilícito, com base no art. 135, III, do CTN.

3. Diferenças entre a desconconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento com base no art. 135, III, do CTN:

A desconconsideração da personalidade jurídica possui, como regra geral, o art. 50 do Código Civil, o qual admite que, verificado o abuso da personalidade jurídica, os efeitos de certas obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. A desconconsideração tem por objetivo, portanto, defender o princípio da autonomia patrimonial de possíveis malversações.

Há dispositivos em leis especiais que preveem pressupostos específicos para a desconconsideração da personalidade jurídica, destacando-se, nesse sentido, o art. 28 do Código de Defesa do Consumidor, o art. 4º, da Lei nº 9.605/98, que trata de crimes ambientais, bem como o art. 34, da Lei nº 12.529/2011, que trata das infrações à ordem econômica.

Em qualquer dos casos, busca-se, excepcionalmente, no patrimônio dos sócios, meios de se adimplir dívida inequivocamente imputável à sociedade. Tal medida poderá ser adotada caso reste comprovado o abuso da personalidade jurídica (*Teoria Maior*) ou, nas hipóteses em que a lei adotar a chamada *Teoria Menor*, a mera dificuldade no adimplemento da dívida. A desconconsideração,

⁶ THEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 59.

⁷ Súmula nº 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*”.

assim, não decorre de uma conduta pessoal e direta por parte do sócio, mas sim de conduta diretamente imputável apenas à sociedade.

Já o art. 135, III, do CTN, ao contrário, prevê a responsabilidade pessoal de “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” quanto a “obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Exige-se, portanto, que o próprio dirigente tenha atuado mediante excesso de poderes, em infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social.

Por expressa previsão legal, trata-se de hipótese de responsabilidade *pessoal* do administrador – e não da sociedade em si – não sendo necessário excepcionar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica para que possa se atingir o seu patrimônio particular. Nesse sentido:

“Entendemos que não há necessidade de desconsideração da personalidade jurídica para atingir o patrimônio pessoal do sócio ou administrador, pois, se a conduta deste não estava amparada pelo contrato ou estatuto social, a responsabilidade pelo pagamento do tributo já é pessoal dele, e não da pessoa jurídica que somente responderá quando seu administrador tiver praticado atos que não configurem ilícito.

Isso porque o princípio da autonomia patrimonial implica a regra geral de que os sócios não respondem pelas obrigações contraídas pela sociedade, minimizando, portanto, os riscos de eles comprometerem seu patrimônio pessoal em decorrência do fracasso financeiro da sociedade.

Como todo princípio não é absoluto, ele veio sofrendo flexibilização com a teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*Disregard Doctrine*), cujo objetivo é justamente alcançar o sócio e responsabilizá-lo por obrigações que, a princípio, seriam da sociedade, como forma de evitar que a pessoa jurídica funcione apenas para mascarar atividades irregulares dos sócios que prejudiquem terceiros de boa-fé. [...] Todavia, no Direito Tributário, o legislador preocupou-se em inserir no art. 135, III, Código Tributário Nacional, as hipóteses que ensejam a responsabilidade pessoal e exclusiva do sócio ou administrador que agiu com excesso de poderes ou infringência à lei que, por isso, fica obrigado a adimplir o crédito tributário. Portanto, incabível e desnecessário o instituto da desconsideração da personalidade jurídica nesta seara do Direito, porque não há que falar em teoria da autonomia ou desconsideração da personalidade jurídica da sociedade neste caso, porque a responsabilidade tributária já é pessoal e direta do sócio ou administrador.”⁸

⁸ MANENTE, Luciana Nini. *A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador na Execução Fiscal e suas Defesas Processuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 74/75.

Outra diferença relevante diz respeito à própria origem dessa responsabilidade. Nas hipóteses de desconsideração, até que se ultime o julgamento do incidente, a única pessoa responsável pelo cumprimento da obrigação será a própria sociedade, sendo certo que os sócios apenas assumirão aquela dívida após a prolação da decisão judicial.

A responsabilidade tributária do administrador, por outro lado, além de pessoal, decorre diretamente da lei, não demandando o reconhecimento por decisão judicial. Essa é a razão pela qual, inclusive, pode a Fazenda inscrever o débito em nome do dirigente da pessoa jurídica, verificados, ainda em sede administrativa, os pressupostos do art. 135, III, do CTN. Trata-se de verdadeira demonstração da presunção de legalidade dos atos da Administração Pública, gozando a certidão da presunção de liquidez e certeza que lhe é peculiar, independentemente de pronunciamento prévio do Poder Judiciário quanto à inclusão do administrador no polo passivo.

Quanto aos pressupostos, portanto, vê-se que os institutos são consideravelmente distintos, bastando, ao redirecionamento da execução fiscal, com base no art. 135, III, do CTN, que haja uma conduta pessoal e direta por parte do administrador, com excesso de poderes ou em infração à legislação.

Os institutos diferem-se, ainda, quanto aos seus efeitos, eis que a desconsideração da personalidade jurídica apenas permite o atingimento do patrimônio dos sócios caso a própria sociedade não possua meios de adimplir a obrigação, sendo essa a expressa previsão contida no art. 795, §1º do CPC/2015. Por outro lado, a condição de responsável tributário do administrador, prevista no art. 135, III, do CTN, como visto, não lhe concede qualquer benefício de ordem, sendo solidariamente responsável ao lado da pessoa jurídica a que integra.

Como se vê, nem mesmo sob o ângulo conceitual é possível confundir a responsabilidade do sócio prevista no art. 135, III, do CTN com o instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

4. Inaplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica aos redirecionamentos em execução fiscal:

Expostas as profundas distinções existentes entre as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica e as de responsabilidade tributária dos sócios e administradores das sociedades, cumpre destacar, por fim, as razões pelas quais o incidente de desconsideração da personalidade jurídica não se aplica às hipóteses de redirecionamento da execução fiscal.

Faz-se desde logo a ressalva, contudo, de que há inúmeros e respeitados autores que defendem a aplicação do incidente ao processo executivo fiscal, afirmando que a lei tributária deveria dispor, apenas, acerca dos pressupostos para que houvesse a desconsideração – no caso, o redirecionamento da execução.

Dentre eles, destaca-se Leonardo Carneiro da Cunha, que, embora admita ser a responsabilidade tributária prevista nos artigos 134, VII e 135, III, do CTN,

hipótese distinta da desconsideração da personalidade jurídica, defende ser o incidente *“uma forma de intervenção de terceiro, que, como todas elas, tem por finalidade fazer com que um terceiro passe a atuar no processo, adquirindo a condição de parte”* sendo necessário *“que se assegure o contraditório ao terceiro para, somente então, passar a inseri-lo como parte”*.⁹

Esse não vem sendo, contudo, o posicionamento adotado pelos tribunais, que, salvo pontuais exceções, não instauram o incidente de desconsideração da personalidade jurídica ao deferir o pleito de redirecionamento da execução fiscal com base no art. 135, III, do CTN, seja ele fundamentado na atuação do administrador com excesso de poderes ou em infração à lei, incluído neste último a dissolução irregular da sociedade.

Nesse sentido, os magistrados federais, no II Fórum Nacional de Execução Fiscal (FONEF) aprovaram, por unanimidade, a orientação segundo a qual não se aplicaria o incidente às execuções fiscais cujo redirecionamento se dá com base no art. 135 do CTN e em virtude da dissolução irregular:

“Enunciado nº 20: O incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no art. 133 do NCPC, não se aplica aos casos em que há pedido de inclusão de terceiros no polo passivo da execução fiscal de créditos tributários, com fundamento no art. 135 do CTN, desde que configurada a dissolução irregular da executada, nos termos da súmula 435 do STJ.”

A mesma diretriz é encampada pelo Enunciado nº 53 da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM), cuja redação é: *“O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015”*.

Idêntica é a orientação do Enunciado nº 06 do Fórum de Execuções Fiscais da 2ª Região (FOREXEC): *“A responsabilidade tributária regulada no art. 135 do CTN não constitui hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, não se submetendo ao incidente previsto no art. 133 do CPC/2015”*.

As razões para tal posicionamento são inúmeras. Como tratado anteriormente, o CPC/2015 buscou criar um procedimento único para a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, primando pela oportunidade de exercício de ampla defesa e contraditório, inclusive mediante dilação probatória antes de se decidir pelo atingimento do patrimônio particular dos sócios. Buscou o Código, portanto, coibir os abusos que vinham sendo praticados em sede de desconsideração da personalidade jurídica, conferindo-lhe um tratamento uniforme, aplicável às distintas áreas do direito.

⁹ CUNHA, Leonardo Carneiro da Cunha. *A Fazenda Pública em Juízo*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 413.

É certo, contudo, que o incidente não se aplica às hipóteses de responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica. Tomando-se por base uma interpretação literal dos artigos 133 a 137 do CPC, pode-se inferir, desde logo, que o legislador pretendeu abarcar tão somente as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica propriamente dita, sendo, não por outra razão, essa a nomenclatura dada ao incidente. As hipóteses de responsabilização dos sócios em sede de execução fiscal sempre foram denominadas de *redirecionamento*, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência majoritárias, mostrando-se descabida a pretensão de incluí-la sob o manto da “desconsideração” apenas em razão da inovação trazida pelo CPC/2015.

Destaca-se, ainda, que o art. 790 do CPC/2015, ao prever os bens sujeitos à execução, trata, no inciso II, dos bens “*do sócio, nos termos da lei*”, e no inciso VII, dos bens do responsável – aqui entendidos os sócios ou a própria sociedade, no caso de desconsideração inversa – “*nos casos de desconsideração da personalidade jurídica*”. Ou seja, o próprio Código diferencia as hipóteses em que a responsabilidade do sócio decorre da lei, daquelas em que a mesma será apurada no curso do incidente de desconsideração.¹⁰

Uma interpretação sistemática dos dispositivos do Código de Processo Civil e da Lei de Execução Fiscal também leva à mesma conclusão. Um dos aspectos mais marcantes do incidente é justamente a suspensão do processo principal, prevista no art. 134, §3º, do CPC, enquanto se apura se o pedido de desconsideração se mostra legítimo ou não. Após a instauração do incidente, portanto, os atos constritivos, tanto do patrimônio da sociedade, quanto do dos sócios, só são retomados após a prolação de decisão definitiva acerca do pedido de desconsideração.

Tal previsão mostra-se absolutamente contrária à principiologia e às regras da Lei de Execuções Fiscais, que, em seu art. 16, §1º, continua a exigir a garantia do juízo como condição prévia para a suspensão da execução e apresentação de defesa do executado, mediante embargos à execução. Confira-se a previsão expressa do referido dispositivo:

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;

III - da intimação da penhora.

¹⁰ “Diante disso, pode-se afirmar que, nos casos em que o sócio possui responsabilidade por uma obrigação diretamente prevista na lei, como no caso do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, o Código de Processo Civil deixou clara a sua responsabilização patrimonial, sem prever a necessidade de incidente de desconsideração da personalidade jurídica, que será exigida ao sócio e a outros responsáveis que não tenham sua responsabilização diretamente decorrente de lei”. RODRIGUES, Marco Antônio. *A Fazenda Pública no Processo Civil*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 169.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

A Lei de Execuções Fiscais, portanto, previu forma especial de proteção ao crédito tributário, admitindo a defesa do executado, mediante ampla dilação probatória, apenas após o oferecimento de eficaz garantia ao juízo. A previsão se mostra em harmonia, inclusive, com o disposto no art. 151 do CTN, que prevê, dentre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o depósito integral do débito em juízo.

Fosse admitida a aplicação do incidente às execuções fiscais, haveria a suspensão do processo principal, e, conseqüentemente, da possibilidade de a Fazenda exigir o crédito tributário, sem que fosse oferecida nenhuma garantia. A Fazenda restaria, assim, impedida de requerer novos atos constritivos até que se prolatasse uma decisão final nos autos do incidente, o que, ante a ampla dilação probatória admitida, poderia demorar anos para ocorrer.

Há de se considerar, ainda, que a edição da Súmula nº 435 do STJ, que presume a dissolução irregular da pessoa jurídica que deixa de funcionar em seu domicílio fiscal e permite a responsabilização pessoal, nos termos do art. 135, III, do seu administrador, representou um grande avanço em busca da efetividade das execuções fiscais. São incontáveis as execuções fiscais que foram redirecionadas aos administradores por terem simplesmente encerrado as atividades das sociedades que dirigiam, sem adimplir com seus tributos nem requerer sua falência.

Mesmo que se entenda que o Código de Processo Civil possa ser aplicável às execuções fiscais, é certo que o art. 1º da LEF admite a sua aplicação de maneira *subsidiária*, quando disso não resultar ofensa às regras especiais nela previstas ou aos princípios que a informam.

Não é possível, assim, admitir a aplicação do art. 134, §3º para suspender a execução fiscal sem que haja o oferecimento de garantia do juízo, sob pena de se violar frontalmente não apenas as regras especiais de proteção ao crédito tributário previstas na Lei de Execuções Fiscais, mas também a disposição expressa do art. 151, do CTN, cujo rol o STJ já entendeu, quando do julgamento do REsp repetitivo nº 1156668/DF (Tema 378), ser taxativo.

A incompatibilidade do incidente com a LEF salta ainda mais aos olhos quando se considera o regime da exceção de pré-executividade, modalidade de defesa passível de ser apresentada pelo executado nos próprios autos da execução fiscal. Como aponta o

enunciado da Súmula nº 393 do STJ, a exceção só é cabível para alegação de matérias passíveis de conhecimento de ofício e que não demandem dilação probatória, não implicando o seu oferecimento em suspensão da execução fiscal.

Assim, a sociedade que, como executada original, pretenda se opor à execução fiscal, a não ser que garanta integralmente o juízo e oponha embargos à execução, estará restrita à oposição da exceção de pré-executividade, não se admitindo a produção de provas, tampouco a suspensão da execução. Por outro lado, o dirigente a quem a execução fiscal fosse eventualmente redirecionada ostentará mais possibilidades de defesa que a própria sociedade, eis que o incidente admite ampla dilação probatória e suspende automaticamente a execução, sem que seja necessário sequer o oferecimento de garantia.

Não parece fazer sentido conferir tratamento mais vantajoso ao administrador que à própria sociedade executada original, sobretudo se considerado que o primeiro figura como responsável solidário e a dívida, no caso do art. 135, III, do CTN, lhe é pessoalmente imputável.

Em que pese seja importantíssima a proteção à ampla defesa e ao contraditório, é certo que não se pode permitir que o crédito tributário, legitimamente constituído, inscrito em dívida ativa e consubstanciado em título com presunção de certeza e liquidez, seja discutido indefinidamente em sede de execução fiscal, sem que haja qualquer forma de garantia ao Fisco.

O Superior Tribunal de Justiça teve a oportunidade de se pronunciar sobre o tema, tendo tanto a Primeira quanto a Segunda Turma concluído pela inaplicabilidade do incidente aos redirecionamentos de execução fiscal de crédito tributário, conforme se vê dos julgados abaixo:

REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. I - Impõe-se o afastamento de alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, quando a questão apontada como omitida pelo recorrente foi examinada no acórdão recorrido, caracterizando o intuito revisional dos embargos de declaração. II - Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão que, em via de execução fiscal, deferiu a inclusão da ora recorrente no polo passivo do feito executivo, em razão da configuração de sucessão empresarial por aquisição do fundo de comércio da empresa sucedida. III - Verificado, com base no conteúdo probatório dos autos, a existência de grupo econômico e confusão patrimonial, apresenta-se inviável o reexame de tais elementos no âmbito do recurso especial, atraindo o óbice da Súmula n. 7/STJ. IV - A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o

cabimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014). V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito. VI - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido. (REsp 1786311/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 09/05/2019, DJe 14/05/2019)

* * *

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. GRUPO ECONÔMICO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE DA PESSOA JURÍDICA. FUNDAMENTO INVOCADO PARA ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE E À NATUREZA E À ORIGEM DO DÉBITO COBRADO. EXAME. NECESSIDADE. ACÓRDÃO. CASSAÇÃO. 1. "O agravo poderá ser julgado, conforme o caso, conjuntamente com o recurso especial ou extraordinário, assegurada, neste caso, sustentação oral, observando-se, ainda, o disposto no regimento interno do tribunal respectivo" (art. 1.042, § 5º, do CPC/2015). 2. *A atribuição, por lei, de responsabilidade tributária pessoal a terceiros, como no caso dos sócios-gerentes, autoriza o pedido de redirecionamento de execução fiscal ajuizada contra a*

sociedade empresária inadimplente, sendo desnecessário o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica estabelecido pelo art. 134 do CPC/2015. 3. Hipótese em que o TRF da 4ª Região decidiu pela desnecessidade do incidente de desconconsideração, com menção aos arts. 134 e 135 do CTN, inaplicáveis ao caso, e sem aferir a atribuição de responsabilidade pela legislação invocada pela Fazenda Nacional, que requereu a desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica para alcançar outra, integrante do mesmo grupo econômico. 4. Necessidade de cassação do acórdão recorrido para que o Tribunal Regional Federal julgue novamente o agravo de instrumento, com atenção aos argumentos invocados pela Fazenda Nacional e à natureza e à origem do débito cobrado. 5. Agravo conhecido. Recurso especial provido. (AREsp 1173201/SC, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019)¹¹

Acertadamente reconheceu o STJ que o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, tal como previsto no CPC/15, mostra-se incompatível com o regramento da Lei de Execuções Fiscais, levando à inarredável conclusão pela sua inaplicabilidade aos redirecionamentos realizados nessas execuções. Nesse sentido, já se posicionava autorizada doutrina, como se vê das lições de Marco Antônio Rodrigues:

“Note-se que o CPC de 2015 prevê, em seus artigos 133 a 137, um incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, visando regulamentar o procedimento para que seja afastado, no curso de um processo, o uso abusivo de personalidade jurídica por sócios de sociedades. Ocorre que tal procedimento se afigura descabido para o fenômeno do redirecionamento da execução fiscal de dívida tributária. Isso porque no caso do redirecionamento dessa espécie de execução fiscal, está-se diante de responsabilidade solidária, na forma do art. 134 do Código Tributário Nacional, ou de responsabilização pessoal por ato ilícito, consoante estabelecido no art. 135 de tal diploma, o que se mostra distinto da mera desconconsideração da personalidade jurídica, já que o responsável é legitimado passivo para a execução fiscal, por força do art. 4º da Lei 6.830/80.”¹²

O regramento instituído pelo CPC/15, assim, não se mostra adequado à necessária defesa do interesse público ao adimplemento dos tributos pelas pessoas jurídicas. Entender pela aplicação do incidente de desconconsideração da

¹¹ No mesmo sentido, confirmam-se, ainda: AREsp 1286512/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 19/03/2019, DJe 26/03/2019 e REsp 1775269/PR, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019.

¹² RODRIGUES, Marco Antônio. *A Fazenda Pública no Processo Civil*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 168.

personalidade jurídica nos casos de ato ilícito praticado pelo sócio levaria não apenas à subversão dos sistemas de garantias especiais ao crédito tributário, mas também à regressão à impunidade, privilegiando, inequivocamente, o empresário que deixa de cumprir com suas obrigações legais.

5. Conclusão:

Como se viu, o Código de Processo Civil de 2015 inovou ao criar um procedimento específico para que haja a desconsideração da personalidade jurídica, primando pela defesa do contraditório e da ampla defesa. Tais avanços são louváveis e devem ser aplaudidos, eis que impedem que a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas seja afastada arbitrariamente, incrementando o risco empresarial e afastando empreendedores.

Contudo, como se buscou demonstrar ao longo deste trabalho, há inúmeras diferenças entre os institutos da desconsideração da personalidade jurídica e o da responsabilização dos sócios e administradores das pessoas jurídicas no direito tributário, que levam à inaplicabilidade do incidente ao redirecionamento das execuções fiscais. As distinções são de ordem não apenas conceitual, mas também sistêmicas e procedimentais.

Serve a desconsideração para se atribuir, aos sócios, obrigação inicialmente imputável à sociedade, enquanto que, na responsabilização tributária, o crédito e a obrigação tributária recaem direta e pessoalmente sobre os próprios administradores, em decorrência da prática de ato com excesso de poderes, em infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica do CPC/15 foi pensado, assim, para atender apenas à primeira hipótese, e não aos demais casos de responsabilidade tributária havidas com base nos artigos 134 e 135 do CTN.

É de destacar, ainda, que as execuções fiscais seguem o rito previsto em lei específica, com princípios e regras próprios, pensados justamente de modo a conferir maior garantia ao crédito tributário. Não há omissão na Lei de Execução Fiscal apta a atrair a aplicação do CPC/15, sendo certo que o mesmo se aplica apenas subsidiariamente às execuções fiscais, por expressa previsão do art. 1º, da LEF.

Assim, não se mostra possível, diante do ordenamento jurídico atualmente vigente, suspender a execução fiscal – e, consequentemente, a exigência do crédito tributário – tal como prevê o art. 134, §3º do Código de Processo Civil, enquanto se apura a legitimidade do sócio e administrador da pessoa jurídica. Tal hipótese é incompatível não apenas com todo o regramento da Lei de Execuções Fiscais, mas também com os princípios que inspiram o direito processual tributário e que conferem especial proteção aos créditos fazendários.

Essas foram as razões, dentre outras, que levaram o Superior Tribunal de Justiça a corretamente decidir pela inaplicabilidade do incidente às execuções fiscais, nos autos do REsp nº 1786311/PR e do AREsp nº 1173201/SC, acima transcritos.

Embora se reconheça a importância da ampla defesa e do contraditório, sobretudo no que concerne a atos constitutivos do patrimônio do particular, é certo

que não se pode permitir seja o crédito tributário discutido *ad aeternum*, sem que se confira qualquer forma de garantia ao Fisco. Assim, o regramento instituído pelo CPC/15, que suspende o processo principal até que se decida acerca da necessidade de responsabilização do sócio, não parece se coadunar com a necessária defesa do interesse público ao adimplemento dos tributos pelas pessoas jurídicas, gerando um desestímulo a atuação regular dos dirigentes de sociedades.

Não se ignora que, da forma como muitas vezes são feitos, os redirecionamentos das execuções fiscais podem se mostrar abusivos, impondo sobre os sócios e administradores das pessoas jurídicas um ônus excessivo para que se defendam e protejam seus patrimônios. Isso porque possuem, como meios de defesa, apenas a exceção de pré-executividade, restrita às matérias de ordem pública, ou os embargos à execução fiscal, que, embora admitam ampla dilação probatória, dependem da integral garantia do débito para a sua admissão.

Os problemas do atual modelo de redirecionamento, contudo, não podem levar ao seu completo desvirtuamento, tal como ocorreria caso o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica fosse aplicado às execuções fiscais. O crédito tributário possui peculiaridades que justificam seu tratamento diferenciado e a importação da sistemática da desconconsideração, sem atentar para essas especificidades, dificultaria sobremaneira a atividade arrecadatória do Fisco, reduzindo as indispensáveis garantias previstas na legislação tributária.

6. Referências Bibliográficas:

BRASIL. Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. Código de Processo Civil. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AREsp 1173201/SC, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1786311/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/05/2019, DJe 14/05/2019.

BRUSCHI, Gilberto Gomes. *Aspectos Processuais da Desconconsideração da Personalidade Jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *O Novo Processo Civil Brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CUNHA, Leonardo Carneiro da Cunha. *A Fazenda Pública em Juízo*. 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 18ª ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

LOPES, Mauro Luis Rocha. *Processo Judicial Tributário, execução fiscal e ações tributárias*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

MANENTE, Luciana Nini. *A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador na Execução Fiscal e suas Defesas Processuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial*. 10ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de Direito Processual Civil*, 9ª ed., Salvador: Juspodivm, 2017.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

RODRIGUES, Marco Antônio. *A Fazenda Pública no Processo Civil*. São Paulo: Atlas, 2016.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional*, 7ª ed. São Paulo: Gen Atlas, 2018.

SILVA, Leonardo Toledo. *Abuso de desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2014.

TEPEDINO, Gustavo. *Soluções Práticas de Direito – Pareceres*, vol. III, *Empresa e Atividade Negocial*. Rio de Janeiro: RT, 2011.

THEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.