

**ESCOLA DA MAGISTRATURA DO PARANÁ
XXXIV CURSO DE PREPARAÇÃO À MAGISTRATURA
NÚCLEO DE CURITIBA**

RENATA NASCIMENTO SCHEFER

**O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA OS
ADMINISTRADORES DA EMPRESA**

CURITIBA

2016

RENATA NASCIMENTO SCHEFER

**O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA OS
ADMINISTRADORES DA EMPRESA**

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização. Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de Curitiba.

Orientador: Prof. André Renato Miranda Andrade.

CURITIBA

2016

TERMO DE APROVAÇÃO

RENATA NASCIMENTO SCHEFER

O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA OS ADMINISTRADORES DA EMPRESA

Monografia aprovada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização, Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de Curitiba, pela seguinte banca examinadora.

Orientador: Prof. André Renato Miranda Andrade

Avaliador: Prof.

Avaliador: Prof.

Curitiba,

de

de 2016.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por minha vida, família e amigos.

A Escola da Magistratura, pela oportunidade de ter estudado nesta instituição.

Ao Professor André Renato Miranda Andrade, pela oportunidade e apoio na elaboração deste trabalho.

A minha mãe, Maria Helena Nascimento, heroína que me deu apoio e incentivo nas horas difíceis, de desânimo e cansaço.

Ao meu padrasto, Manoel Henrique Maingué, pelo suporte dado ao longo de toda a minha formação acadêmica.

Aos meus familiares Maria da Silva Nascimento, José Renato Nascimento e Ana Maria Nascimento, por tudo o que já fizeram e ainda fazem por mim.

Ao meu amor, Jean Carlo Pedroso Tenfen, pela paciência e compreensão tidas ao longo de meus estudos.

Aos meus colegas de classe, por terem me auxiliado nas dificuldades, e por terem sido mais do que simples companheiros de aula, mas sim verdadeiros amigos.

Aos funcionários da Escola da Magistratura, em especial a Helena e a Lizabete, por sua presteza e amabilidade no trato com os alunos.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em relação ao instituto do redirecionamento da execução fiscal aos administradores da sociedade empresária. Ainda, percorrerá alguns assuntos correlacionados ao tema, desde a geração da obrigação tributária, bem como suas modalidades, passando pelos sujeitos da relação jurídica tributária, e culminando nas formas de responsabilidade tributária. Este pesquisa mencionará também alguns aspectos processuais, tais como o prazo prescricional para que se maneje o redirecionamento do executivo fiscal. Ainda, questões materiais serão abordadas, como os motivos que levam a Fazenda Pública a intentar o redirecionamento. Conterá, também, uma breve explicação acerca da diferença entre a responsabilização dos sócios e dos administradores da pessoa jurídica devedora. Far-se-á um contraponto entre a jurisprudência pátria e a doutrina pertinente ao assunto, que, em muitos momentos, divergem a respeito de alguns tópicos. O principal e tormentoso tema que envolve a discussão diz respeito à necessidade ou não de se apurar a responsabilidade do administrador em procedimento separado, administrativo, antes do efetivo redirecionamento judicial da demanda.

Palavras-chave: redirecionamento; execução fiscal; sujeito passivo; obrigação tributária.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	8
2.1 OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.....	9
3 OS SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	13
4 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA	15
4.1 A SUJEIÇÃO PASSIVA E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	16
4.2 ESPÉCIES DE SUJEITO PASSIVO.....	17
5 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	19
5.1 ESPÉCIES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	19
6 RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES DA EMPRESA	21
6.1 A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS DA EMPRESA.....	22
7 A EXECUÇÃO FISCAL	25
8 O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL	28
8.1 PRAZO PRESCRICIONAL PARA A EFETIVAÇÃO DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL.....	32
8.2 HIPÓTESES DE REDIRECIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	35
8.2.1 Necessidade de o nome do administrador constar na Certidão de Dívida Ativa	35
8.2.2 Encerramento irregular da empresa.....	40
8.2.3 Possibilidade de emenda ou substituição da Certidão de Dívida Ativa	44
8.2.4 Inadimplemento de obrigações tributárias.....	45
8.2.5 Falência e recuperação judicial da empresa	47
9 CONCLUSÃO	49
REFERÊNCIAS	51

1 INTRODUÇÃO

A Fazenda Pública tem enfrentado ao longo dos anos um problema que traz inúmeras consequências ao Estado: a inadimplência tributária. Pelos motivos mais variados, os contribuintes e responsáveis tributários deixam de efetuar o pagamento dos tributos devidos e causam enormes prejuízos aos cofres públicos.

É sabido que a carga tributária em nosso país é imensa, e que muitos não conseguem suportar o pagamento dos altos valores cobrados pelo Fisco sem o comprometimento de sua renda familiar.

Isso não ocorre somente com as pessoas físicas, mas também com as pessoas jurídicas. Nestas, os impactos pelo não pagamento de tributos podem ser ainda maiores, conforme veremos no presente trabalho.

Para estarem operando regularmente no mercado, as empresas precisam se manter em dia com suas obrigações tributárias, pois a inadimplência pode ocasionar o ajuizamento de demandas judiciais na busca por esse pagamento. Em muitos casos, referidas empresas têm seu patrimônio, seus lucros e suas contas bancárias penhoradas em execuções fiscais, o que dificulta ainda mais o desenvolvimento da atividade. Nessas situações, diversas empresas se veem sem alternativas, tendo que fechar as portas por não conseguir mais se manter em pé.

Além disso, muitas empresas se valem da concessão de créditos por instituições financeiras para que possam se manter na atividade. Porém, devido à forte crise econômica que nosso país vem enfrentando, essas empresas não conseguem auferir os lucros esperados, e acabam sucumbindo às dificuldades e fechando as portas.

O maior problema decorrente de toda essa situação é quando a empresa se esvai, não deixando patrimônio que possa saldar as dívidas pendentes, seja com funcionários, com credores ou com o próprio Fisco.

Nos âmbitos cível e trabalhista, os credores da empresa podem se valer do instituto da desconsideração da personalidade jurídica da empresa, a fim de que se possa atingir o patrimônio dos sócios e gerentes da mesma na busca do adimplemento de seus débitos.

Já no âmbito tributário, a Fazenda Pública tem-se valido de um instituto chamado de “redirecionamento da execução fiscal”, o qual será estudado no presente trabalho.

Para que se opere esse redirecionamento, devem estar configuradas as hipóteses admitidas em lei, bem como alguns requisitos se fazem necessários.

A seguir passaremos a analisar o referido instituto, iniciando por alguns comentários acerca da obrigação tributária, do sujeito passivo, do processo judicial de execução fiscal, culminando no estudo do redirecionamento, em si.

Ainda, faremos a análise da jurisprudência pátria sobre o tema, haja vista que a legislação aplicável não traz um regramento específico sobre a matéria.

2 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Inicialmente, devemos delinear o que se entende por obrigação tributária, para, então, podermos iniciar o estudo dos elementos que a compõem.

A palavra “obrigação” possui diversos significados, a depender do sentido que se procura extrair dela. Alguns desses significados, retirados do dicionário de língua portuguesa¹, mencionam que obrigação é “ato de obrigar (-se)”; “necessidade moral da prática de certos atos”; “encargo a que se está obrigado”; “retribuição em favor de alguém”; “compromisso assumido”; “qualquer ação executada por imposição”.

Já no sentido jurídico, a mesma obra se refere à obrigação como sendo “documento pelo qual alguém é obrigado a saldar uma dívida, a cumprir um contrato, etc.”; “cláusula de contrato que exige o cumprimento do que foi estabelecido”.

Entendido o significado da primeira palavra da expressão ora em estudo, resta analisar que o vocábulo “tributária”, que quer se referir ao mundo do Direito Tributário, ou seja, envolvendo os tributos.

Para Paulo de Barros Carvalho², a palavra tributo possui várias acepções, quais sejam: quantia em dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; sinônimo de relação jurídica tributária; norma jurídica tributária; norma, fato e relação jurídica.

Tributo, na dicção do artigo 3º do Código Tributário Nacional, “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Portanto, conclui-se que tributo é valor que deve ser pago ao Estado em razão da prática de determinados atos previstos em lei por sujeitos igualmente indicados na legislação.

Unindo-se os dois conceitos acima analisados, verifica-se que não se forma um novo instituto, afeto somente ao Direito Tributário. A noção que a expressão traz é a mesma, emprestada de outras áreas do Direito, conforme analisa Aliomar Baleeiro no trecho abaixo reproduzido:

¹ **Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 2015. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/busca?id=13RDQ>> Acesso em: 23 mai. 2016.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 51.

A obrigação constitui o núcleo do Direito Tributário, como Direito Obrigacional, que é. Mas vários mestres de Direito Financeiro advertem que este não possui conceito próprio de obrigação tributária, buscando-o nas construções do Direito em geral, especialmente o Privado, que o elaborou desde os romanos, definindo-a como o vínculo jurídico que nos obriga a prestar algo (dar, fazer ou não fazer) a outrem.

Por outras palavras, a obrigação tributária não contém elemento singularmente característico ou específico, que a distingue, em substância, das obrigações jurídicas de outra natureza³.

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do que é chamado em Direito Tributário de “fato gerador”, que pode ser explicado como o acontecimento que se dá no mundo real e que se enquadra em uma circunstância hipotética prevista em lei, a qual determina a imposição de um tributo naquela situação. Também é chamado de “fato imponible” por Geraldo Ataliba⁴, pois é a situação concreta que impõe a aplicação da norma abstrata prevista para aquela situação.

Feitas as explicações iniciais, podemos avançar no tema proposto, analisando os tipos de obrigação tributária existentes em nosso ordenamento jurídico pátrio.

2.1 OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

A obrigação tributária tratada em primeiro lugar no Código Tributário Nacional é a obrigação principal, que está definida no artigo 113, § 1º da referida lei.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

A obrigação principal consubstancia uma obrigação de dar, ou seja, de efetuar pagamento em espécie, em dinheiro, conforme prevê o artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Podemos citar como exemplo de obrigação tributária principal a de efetuar o pagamento do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), originada ao sujeito que é proprietário de veículo assim denominado. Outro exemplo é o surgimento da obrigação de pagar contribuição de melhoria, quando alguma obra realizada pelo poder público acarreta valorização de determinada propriedade,

³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 4ª ed. Rio: Forense, 1972. p. 399.

⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 66.

devendo o dono do imóvel pagar tal contribuição proporcionalmente ao aumento de valor do seu bem.

Além das obrigações principais, existem, também, as obrigações acessórias, que são obrigações periféricas que envolvem o tributo, com disposição em lei, e que determinam um fazer ou um não fazer por parte do sujeito. Tais obrigações visam facilitar o controle e a arrecadação do tributo. Essas obrigações estão previstas no artigo 113, § 2º da lei tributária.

“Art. 113, § 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Acerca da nomenclatura dada pelo legislador, Paulo de Barros Carvalho faz o seguinte exame:

Tais relações são conhecidas pela designação imprecisa de *obrigações acessórias*, nome impróprio, uma vez que não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários. São liames concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos. É dever de todos prestar informações ao Poder Público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais concretas. Nessa direção, o cumprimento de incontáveis deveres é exigido de todas as pessoas, no plano sanitário, urbanístico, agrário, de trânsito, etc., e também, no que entende com a atividade tributante que o Estado exerce⁵.

O autor traz, a título de exemplo de obrigações acessórias, atos como “escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas”, dentre outras atividades.

O doutrinador critica a expressão utilizada pela lei, tendo em vista que a obrigação acessória não possui caráter pecuniário. Por isso, não se trata de obrigação, no real teor da palavra. Ainda, nem sempre é acessória, pois pode surgir pelo não cumprimento de uma obrigação anteriormente imposta, tida como principal. Desta forma, não existe como se conceber a relação de acessoriedade. Por essa razão, prefere usar o termo “deveres instrumentais ou formais”.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 360.

No parágrafo 3º do artigo 113 a lei tributária refere à possibilidade de a obrigação acessória se tornar principal.

“Art. 113, § 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Nesse tocante, mais uma vez cabe trazer à baila a crítica de Paulo de Barros Carvalho, para quem o legislador pecou em equiparar o vínculo sancionador com o laço obrigacional, as sanções com o dever. Explica o estudioso:

Para que não se percam as palavras da lei, de tudo o que está escritos havemos de concluir que, descumprido o dever formal, desaparece a relação que o instituíra, surgindo, em seu lugar, um vínculo sancionatório, portador de uma penalidade pecuniária que onerará o patrimônio do infrator. A multa, por uma série de razões que consultam os interesses da Administração, é cobrada por intermédio dos mesmos recursos administrativos e com o emprego de idênticos instrumentos processuais aos utilizados na cobrança dos tributos. Há indiscutíveis motivos de ordem prática que aproximam a exigência das duas pretensões. Daí, entretanto, para que se force a identificação estrutural do liame jurídico do dever com o da penalidade, entremeia um obstáculo de lógica jurídica que não pode ser transposto⁶.

A diferença entre obrigação principal e acessória está, portanto, em ser o seu conteúdo pecuniário ou não. A respeito dessa diferença, estabelecida pela lei, outro autor que tece algumas críticas é Luciano Amaro, conforme se verifica no excerto abaixo:

Essa conceituação tem recebido críticas da doutrina, dado que, não se confundindo tributo com penalidade, não poderia o Código Tributário Nacional incorporar no conceito de obrigação tributária principal algo que não é *tributo*, mas *sanção administrativa*. É evidente que a sanção administrativa, desde que fundada em lei, deve ser cumprida, mas não possui natureza de tributo (quer esteja prevista na legislação de trânsito, quer esteja estabelecida na legislação dos tributos)⁷.

O autor menciona, ainda, que o fato gerador da obrigação principal que tem por objeto o pagamento de penalidade é a infração, conforme se extrai do artigo 114 da lei tributária.

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 368.

⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 274.

Com isso, verifica-se que o legislador se equivocou, pois confundiu a obrigação tributária com o direito de punir do Estado. Pela lei, a omissão no cumprimento do dever de pagar o tributo gera outra obrigação tributária, cujo objeto é a sanção administrativa atribuída a quem infringe a determinação legal de pagar o tributo. Entretanto, a própria redação do Código afirma que sanção pecuniária não é tributo, o que demonstra a referida contradição.

Sobre o § 3º, que impõe a conversão da obrigação acessória em principal em caso de descumprimento, o mesmo doutrinador revela a despreocupação do legislador com o rigor técnico, pois não se trata realmente de conversão, já que a obrigação de pagar pena pecuniária já é principal. O que ocorre, na verdade, é que o inadimplemento da obrigação formal representa o que chama de *ato omissivo ilícito*, o qual poderá acarretar, dentre outras coisas, a imposição de uma pena pecuniária.

Ainda nos dizeres de Luciano Amaro, a obrigação acessória prescinde da existência de uma obrigação principal, ao contrário do que sua nomenclatura possa levar a pensar. Ela existe para possibilitar ao Fisco formas de investigação e controle do recolhimento de tributos. Para que haja obrigação acessória, basta que exista uma probabilidade de existência de obrigação principal à qual estejam atreladas e da qual servirá de instrumento fiscalizatório.

Outra crítica trazida por Luciano Amaro às terminologias utilizadas pelo Código refere-se ao fato gerador de cada tipo de obrigação. A lei tributária menciona que o fato gerador da obrigação principal seria uma situação legalmente definida, e o da obrigação acessória seria a legislação tributária. Tal conclusão foi extraída do cotejo entre os artigos 114 e 113, § 1º, em relação à obrigação principal, e artigos 115 e 113, § 2º, quanto à obrigação acessória. Nota-se que não há simetria de tratamento entre os dispositivos no caso da segunda categoria de obrigação, pois o artigo 113, § 2º dispõe que a obrigação acessória decorre da legislação tributária, e não de seu fato gerador, como preveem os artigos relativos à obrigação principal.

A redação díspar entre os dispositivos legais faz parecer que a obrigação acessória pode decorrer de algum ato que não seja lei em sentido estrito, mas algum outro ato que se encaixe na definição de legislação tributária. Porém, deve-se frisar que sempre a obrigação, seja ela de qual natureza for, terá seu fato gerador, e este sempre deverá decorrer de lei.

Delineadas as questões referentes à obrigação tributária, passemos, nos próximos tópicos, ao estudo dos sujeitos que compõe a relação jurídica tributária.

3 OS SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Adentrando na matéria relativa ao sujeito da obrigação tributária, temos como integrantes da relação jurídica tributária o sujeito ativo e o sujeito passivo.

O primeiro, sujeito ativo, é o ente tributante, ou seja, a pessoa jurídica de direito público que detém a competência para instituir o tributo. É “o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação”⁸.

Podem existir dois sujeitos ativos, a depender de qual seja esta obrigação. Se for a principal, o sujeito ativo será a pessoa titular do direito de cobrar, e se for a acessória, será o legitimado para exigir o cumprimento do dever instrumental.

Na lei tributária, o sujeito ativo é identificado da seguinte maneira:

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

Em relação ao sujeito ativo, é preciso mencionar algumas peculiaridades. Frise-se que o artigo acima destaca que a pessoa jurídica competente para instituir tributos é somente a de direito público. Ou seja, pessoas jurídicas de direito privado não detém essa prerrogativa.

Nesse tocante, segundo as lições de Hugo de Brito Machado⁹, há que se diferenciar, também, a competência própria da competência delegada. A primeira, competência própria, refere-se à possibilidade de se instituir um tributo através de lei, cuja titularidade pertence exclusivamente ao poder público. Já a segunda, competência delegada, refere-se à possibilidade de se transferir a titularidade da arrecadação e da fiscalização do tributo a outro ente. Quando um ente reúne em si mesmo a faculdade de instituir, administrar e arrecadar o tributo, diz-se que está exercendo a capacidade tributária plena. Não se pode confundir, entretanto, a mera função arrecadatória, que pode ser transferida a entes privados, sem que isso acarrete em transferência da titularidade de tal competência.

Já o segundo, sujeito passivo, é aquele que está obrigado ao pagamento do tributo, ou da penalidade pecuniária pela ausência desse pagamento. O Código Tributário não nos traz o conceito de sujeito passivo, mas indica quem será ele, a depender do objeto da obrigação, se principal ou acessória.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19^a ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 317.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 10^a ed. ampl. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 94.

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

“Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”.

A identificação do sujeito passivo independe da verificação de sua relação com o fato gerador da obrigação. Porém, será ele um sujeito sempre relacionado ao fato gerador, de uma forma ou de outra.

Adiante, começaremos a examinar o sujeito passivo, que é o cerne deste trabalho.

4 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

Passemos agora à análise específica acerca de quem são os sujeitos aptos a figurarem no polo passivo de uma demanda tributária.

Sujeito passivo é aquele que deve cumprir a obrigação tributária, de quem o Estado poderá cobrar o tributo.

Para Marçal Justen Filho, “sujeição passiva tributária é a situação jurídica correspondente à titularidade do polo passivo de uma relação jurídica sujeitada ao regime jurídico tributário”¹⁰.

A Lei de Execução Fiscal dispõe, em seu artigo 4º, quais são as pessoas que podem figurar no polo passivo do processo executivo fiscal:

Art. 4º. A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI - os sucessores a qualquer título.

Esse rol deve ser considerado taxativo, pois decorre da lei. Não pode a Fazenda Pública se valer da analogia para buscar incluir no polo passivo da demanda outros sujeitos, que não estejam ali previstos, simplesmente visando à garantia de satisfação de seu crédito.

Para que algum sujeito possa ser responsabilizado pelo pagamento do crédito tributário, é necessário que o Fisco apure qual a situação do devedor perante a dívida, para que, somente depois, possa cobrá-lo judicialmente. Essa apuração deve se dar em procedimento administrativo antecedente à inscrição do crédito em dívida ativa. Somente assim é possível incluir na demanda outro responsável, fora das hipóteses previstas em lei para sua substituição.

Para Humberto Theodoro Junior,

Enfim, é o procedimento administrativo que precede à inscrição que enseja a oportunidade para definir quem vem a ser o devedor principal, subsidiário ou co-responsável. [...] Sendo a execução fiscal regulada pela Lei 6.830 puro procedimento executivo, continua a meu ver, inadmissível, em feito da espécie, pretender a Fazenda o acerto da responsabilidade de

¹⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. 1ª ed. Belém: CEJUP, 1986. p. 228.

terceiros ou coobrigados que não figuram no processo administrativo e contra quem não se formou o título executivo, que é a Certidão de Dívida Ativa¹¹.

Desta feita, caso o sujeito não figure no procedimento administrativo de apuração de responsabilidades, não poderá figurar na Certidão de Dívida Ativa como devedor, sob pena de ineficácia da execução em relação a ele. Sobre o tema maiores digressões serão feitas a seguir, no capítulo referente à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

4.1 A SUJEIÇÃO PASSIVA E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O legislador, ao relacionar as situações que geram a incidência de tributação, deve ter em mente que todas as pessoas possuem diferentes riquezas patrimoniais, sendo que umas podem suportar maior carga tributária, e outras, menor.

Nesse ponto é que entra em cena o chamado princípio da capacidade contributiva, que serve de parâmetro ao legislador para que estabeleça uma graduação nos valores dos tributos, de acordo com o que o sujeito passivo consegue suportar financeiramente.

Referido princípio encontra previsão no ordenamento jurídico na Constituição Federal, em seu artigo 145, § 1º, cuja redação se segue:

Art. 145, § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Embora o texto constitucional mencione “capacidade econômica”, deve-se ressaltar que o termo abarca duas modalidades de capacidade contributiva: absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva¹². A primeira trata dos fatos eleitos pelo legislador como sendo demonstrativos de riqueza por parte do sujeito passivo. Esta é a capacidade que, efetivamente, concretiza o princípio constitucional em tela. A

¹¹ THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 22 e 24 apud MARINS, James. Op. Cit. p. 663.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 216.

segunda, por sua vez, refere-se à participação do sujeito passivo em relação ao fato que gerou a cobrança do tributo, o que realiza o princípio da igualdade entre os contribuintes.

Marçal Justen Filho faz a seguinte ilação sobre o tema:

Já no que toca à sujeição passiva, a capacidade contributiva significa a necessidade de uma estrita e indispensável vinculação entre o sujeito indicado no aspecto pessoal da hipótese com aquele previsto na determinação subjetiva do mandamento. Se diversamente se tratasse, todos os princípios e preceitos acerca da estruturação da hipótese de incidência cairiam por terra. Isso se nos afigura límpido e cristalino. Se, de fato, a imposição atinge um sujeito que em nada se vincula à hipótese, isso significa que a hipótese de incidência é irrelevante (ou de relevância mínima). Assim, a descrição da riqueza ali contida através da eleição de um fato-signo presuntivo, a previsão de sujeitos, a indicação de momento e de espaço são totalmente destituídas de pertinência – porque, ao se impor a tributação a pessoa desvinculada do fato-signo presuntivo, estar-se-á a tributar uma riqueza diversa e por atenção a eventos diversos, em momento e espaço inconfundíveis com os inseridos na hipótese¹³.

Diante disso, pode-se concluir que a incidência de tributação jamais deve deixar de considerar a riqueza do sujeito passivo, sob pena de configurar confisco, o que também é proibido no Sistema Tributário Nacional.

Adiante, passaremos a delimitar quais são as espécies de sujeito passivo existentes em nossa ordem jurídica.

4.2 ESPÉCIES DE SUJEITO PASSIVO

O sujeito passivo tributário pode ser subdividido em duas espécies: o contribuinte e o responsável tributário.

O contribuinte é aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, ou seja, é a pessoa que realizou o fato descrito na norma como sendo tributável. Já o responsável não é contribuinte, mas ele é obrigado ao pagamento do tributo por disposição expressa em lei.

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

¹³ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. 1ª ed. Belém: CEJUP, 1986. p. 254.

Acerca do método adotado pelo Código para conceituar contribuinte e responsável, a doutrina de Luciano Amaro realiza algumas considerações:

(...) custa imaginar o que seja essa relação “pessoal” entre uma *pessoa* e uma *situação*. Relações pessoais costumam demandar a existência de duas (ou mais) pessoas. Relação “direta” também não é uma noção clara, quando se reporta a vínculo entre uma *pessoa* e uma *situação*. Qual seria a relação “indireta” ou “oblíqua” entre uma pessoa e uma situação, suscetível de qualificar tal pessoa como sujeito passivo *responsável*?¹⁴

Segundo o autor, o contribuinte, ou sujeito passivo direto, seria facilmente identificável através da descrição da materialidade do fato gerador, pois esta atribui o fato a alguém, que o tenha realizado. Dá-se, assim, a pertinência lógica entre a situação e a pessoa, à qual o Código dá o nome de “relação pessoal e direta”. Pode-se tomar como exemplo o imposto de renda, situação na qual o fato gerador está em “auferir renda”. Entende-se, com isso, que o contribuinte seria o sujeito que auferiu a mencionada renda.

Destarte, em sentido contrário, conclui-se que, caso a lei indique como sujeito passivo da obrigação alguém que não tenha praticado o ato, mas que com ele tenha apenas uma relação indireta, este alguém será considerado o responsável tributário pelo adimplemento.

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19^a ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 325.

5 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O responsável tributário, como dito, é o sujeito que possui relação indireta com o fato gerador da obrigação, razão pela qual também é chamado pela doutrina de *sujeito passivo indireto*. Ocorre uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação¹⁵, em que responsável passa a ser o devedor no lugar do contribuinte.

Responsável é um terceiro, que não participa da relação existente entre o Fisco e o contribuinte. Para que seja escolhido quem será o responsável, podem ser utilizadas razões de conveniência ou de necessidade, a depender do caso. Há situações em que o adimplemento da obrigação só se torna possível com a identificação de um responsável, como é caso de imposto incidente sobre rendimentos de pessoas que não residem no Brasil, por exemplo. A eleição de um responsável tributário funciona como um facilitador do pagamento.

Acerca do responsável tributário, Renato Lopes Becho declara que:

O responsável é garantidor fiduciário do crédito tributário, não participando da relação jurídico-tributária proveniente da subsunção, que ocorre após o fato impositivo realizado segundo a previsão legislativa disposta na regramatriz tributária. [...] as ocorrências previstas no Código Tributário Nacional, sob o título de *responsabilidade tributária* não são realizações de critérios materiais descritos na hipótese de incidência de tributos existentes em nosso sistema tributário¹⁶.

Portanto, é de se ver que o responsável tributário não pratica o fato gerador descrito na lei como sendo o deflagrador da incidência de um tributo.

5.1 ESPÉCIES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária pode se dar de três maneiras diferentes: por substituição, por sucessão ou por transferência.

Na responsabilidade por substituição, o sujeito passivo original é excluído da relação, e terceira pessoa passa a ser o responsável pelo pagamento do tributo, desde que essa pessoa esteja vinculada de alguma forma com o fato gerador do

¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19^a ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 329.

¹⁶ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 152.

tributo. Pode ocorrer, ainda, que a responsabilidade do contribuinte lhe seja atribuída, mas apenas de forma supletiva.

A responsabilidade por sucessão pressupõe a transferência de bens imóveis, ou seja, nas ocasiões em que o tributo se refere à propriedade, ao domínio útil ou à posse de bens imóveis. Nestes casos, o adquirente passa a ser responsável por eventuais tributos que estejam pendentes após a transferência do bem, mesmo que o fato gerador tenha sido realizado pelo alienante.

Para Marçal Justen Filho, o sucessor não é uma classe diferente de sujeito passivo, sendo a sucessão apenas uma forma prevista em lei de se alcançar um novo sujeito passivo.

(...) a sucessão também não é uma categoria à parte na sujeição passiva. E não envolve qualquer peculiaridade a sucessão no direito tributário. Quer se trate de pessoa jurídica, quer de pessoa física, entendemos que as regras jurídicas disporão segundo o sistema genérico aplicável a todos os ramos do direito. A única peculiaridade existente seria a inviabilidade de sucessão *inter vivos*, por ato negocial, relativamente a pessoa física, como decorrência da ausência de liberdade de vontade dos sujeitos para influir sobre o conteúdo da relação tributária¹⁷.

No estudo ora realizado, a modalidade que mais interessa é a responsabilidade por transferência, que significa que um terceiro será responsabilizado pelo pagamento do tributo caso tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos (artigo 135 do Código Tributário Nacional). É nessa situação que se enquadra a responsabilidade tributária dos sócios por dívidas da empresa, que é o foco de pesquisa neste trabalho.

¹⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. 1ª ed. Belém: CEJUP, 1986. p. 301.

6 RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES DA EMPRESA

A responsabilidade tributária é transferida aos sócios da empresa quando estes agem de forma desidiosa, infringindo normas e se excedendo nos poderes que lhes foram conferidos. Porém, tal situação muitas vezes não é verificada de plano, devendo ser investigada antes de se tomar atitudes com relação aos sócios, já que, em tese, seu patrimônio não pode ser confundido com o da empresa da qual faz parte. Por isso, na prática, somente se verifica a ocorrência desses atos abusivos quando já há processo instaurado em face da empresa.

Para Luciano 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. Muitas hipóteses se enquadram em mais de uma dessas situações: um ato praticado com excesso de poderes pode violar, a um só tempo, o estatuto e a lei; um ato ilegal certamente não será praticado no exercício de poderes regulares. 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 administrador¹⁸.

Uma vez ocorrido o fato gerador, nasce para a Fazenda Pública o crédito tributário, que é quando o tributo passa a ser exigível. Caso esse tributo não seja pago pelo sujeito passivo, a Fazenda Pública pode inscrevê-lo em dívida ativa, e realizar a cobrança administrativamente. Se, mesmo com a cobrança administrativa, o tributo não for pago, resta ao Fisco a via judicial, podendo ajuizar execução fiscal em face do devedor. Geralmente, é no âmbito desse processo que se verifica que, apesar de ajuizado em face da empresa que realizou o fato gerador, na verdade o responsável é o sócio, que agiu de forma abusiva. Nasce, assim, a possibilidade do redirecionamento da execução fiscal, para que se exija o tributo de quem efetivamente possui responsabilidade pela sua existência.

Não se pode confundir a responsabilidade dos sócios da empresa com a dos sócios-gerentes, ou administradores. Os últimos poderão ser responsabilizados, mas

¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 354.

não com base no vínculo de sociedade, mas sim em razão da prática de atos de administração.

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.

Esta responsabilização é meramente subsidiária, além de depender de nexos causal. É necessário que tenha ocorrido a prática de atos dolosos ou fraudulentos para que a execução alcance os sócios administradores.

Acerca da responsabilidade do administrador, é a lição de Renato Lopes Becho:

Na seção do Código Tributário Nacional dedicada à responsabilidade dos sucessores, não há nenhuma menção à figura do administrador. Depreende-se de seus dispositivos que essa responsabilidade é subjetiva. De quais dispositivos? De todos da seção (artigos 129 a 133), que não fazem qualquer menção aos elementos da culpabilidade (dolo e culpa).

Destaque-se, por oportuno, que não há responsabilidade por *sucessão no cargo de administrador de empresa*. Queremos com isso deixar claro que o administrador jamais poderia responder, em nome próprio, pelo não-recolhimento de tributos em períodos de tempo em que não ocupou o cargo de administração. Isso porque o princípio da legalidade exige norma expressa nesse sentido e, se houvesse essa regra jurídica, seria a inclusão no artigo 131 do Código Tributário Nacional (admitindo-se que o legislador agiria sem as falhas técnicas, como nos parece não ter havido no capítulo legal em evidência)¹⁹.

No tocante à responsabilização do administrador por débitos anteriores à sua gestão, analisaremos a jurisprudência atual no tópico pertinente ao tema.

6.1 A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS DA EMPRESA

Via de regra, não ocorre o redirecionamento da execução fiscal ao sócio não administrador, haja vista que este não desempenha função de direção. Desta forma,

¹⁹ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 171 e 172.

não poderia ser responsabilizado por irregularidades previstas na lei como sendo hipóteses que autorizam a aplicação do instituto.

Os sócios sem poder de gestão têm uma responsabilidade diferenciada da dos sócios gerentes, pois respondem de forma subsidiária à sociedade, mas solidária entre si.

Para esta categoria de sócios, o Código Tributário Nacional prevê o seguinte:

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

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Tal dispositivo se aplica somente às sociedades de pessoas, ou seja, àquelas em que a figura do sócio é mais importante do que o capital, e é baseada na *affectio societatis* (intenção dos sócios de constituir sociedade).

Em relação a este tópico, a doutrina assim explica:

Quanto à responsabilidade de que cuida o art. 134 do CTN, é necessário seguir o disposto no *caput* do artigo, aplicável na interpretação de todos os incisos: assim como os pais não respondem por todo e qualquer tributo devido pelo espólio, o sócio não responde por todo e qualquer título devido pela sociedade liquidada. A regra é a responsabilidade dos sócios nos termos da lei societária, a qual pode perfeitamente estabelecer hipóteses nas quais pode não haver responsabilidade (*v.g.*, nas sociedades limitadas). O ponto essencial está nos atos em que os sócios intervierem e nas omissões de que forem responsáveis. Assim, se se trata da liquidação de uma sociedade limitada cujo capital social fora integralizado, o sócio em princípio não responde. Entretanto, se se tratar de dissolução irregular dessa sociedade, tem-se a prática de atos ou omissões imputáveis aos sócios, que provocaram a impossibilidade de o tributo ser adimplido e por isso respondem pelo débito tributário respectivo. Se tais atos forem culposos, incide o art. 134, VII, e os sócios respondem de forma solidária entre si, mas subsidiária à sociedade (embora se refira à solidariedade, o *caput* afirma que a responsabilidade se dá nos casos de impossibilidade de exigir o tributo do contribuinte, deixando claro que os terceiros, embora possam responder solidariamente entre si, respondem subsidiariamente em

relação ao contribuinte). Se dolosos, incide o art. 135, I, e a responsabilidade é solidária²⁰.

Em relação às empresas que prestam serviços, comerciais ou industriais, seja na forma de sociedade limitada ou sociedade anônima, não se aplica esse entendimento. Para as sociedades de responsabilidade limitada, segundo posicionamento do STJ, aplica-se a regra do artigo 1.106 do Código Civil, que prevê a solidariedade por atos culposos cometidos pelos sócios. Entretanto, a doutrina não vê com bons olhos esse posicionamento, pois a lei ordinária (Código Civil) não poderia afastar dispositivo de lei complementar (Código Tributário) nesse aspecto²¹.

²⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. Responsabilidade dos Sócios e Administradores e Devido Processo Legal. *In: Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 136.

²¹ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 666.

7 A EXECUÇÃO FISCAL

A análise do processo de execução fiscal será feita, neste tópico, com base no que preceitua James Marins²² a respeito da matéria.

Para que o Fisco possa exigir o pagamento do tributo que lhe é devido, é necessário que forme um título executivo extrajudicial, o que se dá através da inscrição do crédito tributário que foi lançado de forma definitiva e não pago. O instrumento dessa inscrição é a chamada “certidão de dívida ativa” (CDA), a qual instruirá o processo de execução fiscal.

O processo de execução fiscal é regido em nosso país pela Lei 6.830/80, a qual dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. A chamada “Lei de Execução Fiscal” (LEF) é aplicável às cobranças judiciais de créditos tributários e, subsidiariamente, aplica-se o Código de Processo Civil.

Referida lei traz inovações antes não existentes no sistema processual vigente em nosso país, visando facilitar o recebimento de créditos tributários da Fazenda, tendo em vista o interesse público envolvido.

O processo em questão visa à constrição de bens do devedor, não havendo espaço para discussão de fatos. Por isso, não há contestação, que admite a ampla defesa, mas sim embargos, em que a matéria de defesa é limitada.

Para que se ajuíze uma execução fiscal, é necessária a observância de alguns requisitos, quais sejam: certidão de dívida ativa e certeza, liquidez e exigibilidade do crédito.

A CDA é um título executivo que se forma através da iniciativa da própria Fazenda, sem a participação do credor, ao contrário do que ocorre em outros títulos executivos. Isso é possível devido ao fato de que os atos do poder público são revestidos de presunção de legitimidade, pois, caso contrário, configuraria ato arbitrário, já que não há intervenção do devedor em sua formação. Ainda, ela se origina somente extrajudicialmente, não havendo títulos judiciais que tratem de créditos tributários.

O crédito se torna certo, líquido e exigível quando há plena regularidade do ato de lançamento do crédito tributário, o qual traz a presunção de legitimidade dos atos da Fazenda Pública.

²² MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 649.

A Lei de Execução Fiscal prevê, em seu artigo 2º, § 8º, a possibilidade de o título executivo ser emendado ou substituído: “até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.”. Porém, a doutrina especializada critica tal possibilidade quando o vício se origina no processo de formação do título, pois equivaleria à alteração do objeto da lide.

Na lição de Luiz Carlos Derbi Bitencourt,

O título executivo deve reportar fielmente o Processo Administrativo, indicando os fatos como nele se reportam e a legislação tributária nele aplicada. Quer-se dizer, com isto, que a Certidão de Dívida Ativa será mera reprodução, em síntese, do Processo Administrativo. Diante de tais premissas, serão corrigíveis apenas equívocos da Certidão de Dívida Ativa que reflitam tradução errônea dos fatos descritos e das normas invocadas no Processo Administrativo. [...] O processo administrativo, em resumo, não poderá ser revisto e alterado após deflagrado o executivo fiscal, mediante iniciativa do credor²³.

Desta forma, somente seria possível alterar a Certidão caso não fosse algum defeito decorrente do Processo Administrativo que a originou. Nos dizeres de James Marins, não se pode acertar o crédito tributário após o início da execução, pois se contraria a estabilização da lide. Não se permite, assim, a regularização de vícios materiais, pois isso configuraria ofensa ao direito de defesa do executado. Também não cabe ao Poder Judiciário sanar tal vício, pois não lhe cabe efetuar o lançamento tributário, que é atividade de competência exclusiva da autoridade fiscal.

Portanto, somente os vícios formais da Certidão podem ser sanados, pois só assim será mantida a incolumidade do procedimento administrativo que apurou o crédito fazendário. Nesta hipótese, não há abuso de título tributário.

James Marins faz a seguinte ressalva:

Sublinhe-se que nem o CTN, nem a LEF e tampouco o CPC, referem-se a “possíveis responsáveis” ou “potenciais responsáveis”, mas, claramente a “co-responsável” ou “responsável tributário”. Logo, a condição de responsabilidade há que estar formalmente presente – e não apenas potencialmente presente – para que possa ensejar, legalmente, sua inserção no título executivo e, por consequência, sua sujeição passiva no processo de execução fiscal. Ora, enquanto não for devidamente apurada, a responsabilidade legal do administrador por atos de gestão é apenas potencial. O modo correto e jurídico de tornar existente essa responsabilidade tributária é o procedimento fiscal e, se necessário, o processo administrativo fiscal. Somente após apurada prévia e formalmente

²³ BITENCOURT, Luiz Carlos Derbi. **Substituição ou Emenda do Título Executivo Fiscal**, Processo Tributário. 1ª ed. São Paulo: RT, 1995. p. 206 e 207 apud MARINS, James. Op. Cit. p. 659.

a responsabilidade do administrador por culpa, dolo ou outro motivo juridicamente relevante, este deverá figurar na CDA e poderá sujeitar-se à execução fiscal²⁴.

Esse entendimento se coaduna perfeitamente com o princípio do devido processo legal, sem o qual não se podem imputar responsabilidades a ninguém, haja vista que não houve a devida apuração.

²⁴ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 669.

8 O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

O redirecionamento da execução fiscal é um instituto que não é novo no processo brasileiro, mas que não possui previsão expressa em lei. Seu estudo deve ser feito basicamente a partir de análise jurisprudencial e de doutrina especializada.

Em geral, os sócios não devem ser responsabilizados pelos tributos não pagos pela pessoa jurídica que integram, mesmo que a empresa não possua tantos bens quanto necessário para cumprir suas obrigações.

Na doutrina, o assunto é tratado com muitas críticas, pois se permite à Fazenda Pública que eleja um novo sujeito passivo para a demanda executiva, mesmo na inexistência de título formal que o obrigue. Nesse sentido, opina James Marins:

Essa inteligência, atribuída à “prerrogativa” do credor estatal em emendar o título executivo, que permite a existência de autêntica execução sem título, atinge diretamente os valores essenciais da propriedade e da liberdade. Por outras palavras, a Fazenda Pública primeiro executa e depois apura se existe responsabilidade tributária do gestor ou do sócio, ou seja, executa indevidamente potenciais responsáveis como se fossem co-responsáveis. A vulnerabilização procedimental e processual do contribuinte – que sofre inclusive os efeitos de imotivada inversão do ônus da prova – é flagrante e não se coaduna com nossa ordem constitucional²⁵.

Em que pese o instituto sofra censuras doutrinárias, o Superior Tribunal de Justiça já se ocupou de elaborar duas súmulas a seu respeito, quais sejam, as súmulas 430 e 435, cujo teor se segue, respectivamente.

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

“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”.

Os assuntos tratados nas súmulas já são pacíficos na jurisprudência pátria. Porém, existem temas que ainda não possuem consonância, tanto nas decisões judiciais quanto na doutrina. Exemplo disso é o que diz respeito à necessidade de o nome do empresário constar na certidão de dívida ativa para que possa ter seus bens constrictos em execução fiscal. Abaixo estão dois exemplos de doutrinadores que tratam dessa questão de forma dissonante.

²⁵ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 664.

Nemias Nunes Carvalho afirma que:

Solidariamente responsáveis, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador que alienarem ou onerarem bem sob suas guardas, estarão isentos se intervier no ato a Fazenda Pública, como previsto no art. 4º, § 1º, c/c o art. 31 da Lei de Execução Fiscal.

No mesmo sentido o tocante ao sócio-gerente. Se, via de regra, não responde pelas obrigações fiscais as sociedade por cotas de responsabilidade limitada, provada pela Fazenda a conduta dolosa ou culposa, com violação da lei ou do contrato social – excesso de mandato –, sobre seus bens recairá a execução, tal como decidido pelo STF.

O STJ firmou o entendimento de que “infringe a lei o sócio-gerente que deixa de recolher, tempestivamente, os tributos devidos pela firma devedora e, como responsável tributário, pode ser citado e ter seus bens particulares penhorados, mesmo que seu nome não conste da certidão de dívida ativa” (R.Esp. nº 14.904-MG, 1ª T., Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 23.03.1992, p. 3.437, ac. de 04.12.1991).

Necessário, no entanto, a citação válida do sócio, ou sócios, sob pena de não se estabelecer a relação processual, abrindo-se-lhe a oportunidade de opor embargos de devedor²⁶.

Entretanto, para James Marins,

Sublinhe-se que nem o CTN, nem a LEF e tampouco o CPC, referem-se a “possíveis responsáveis” ou “potenciais responsáveis”, mas claramente a “co-responsável” ou “responsável tributário”. Logo, a condição de responsabilidade há que estar formalmente presente – e não apenas potencialmente presente – para que possa ensejar, legalmente, sua inserção no título executivo e, por consequência, sua sujeição passiva no processo de execução fiscal. Ora, enquanto não for devidamente apurada, a responsabilidade legal do administrador por atos de gestão é apenas potencial. O modo correto e jurídico de se tornar existente esta responsabilidade tributária é o procedimento fiscal e, se necessário, o processo administrativo fiscal. Somente após apurada prévia e formalmente a responsabilidade do administrador por culpa, dolo ou outro motivo juridicamente relevante, este deverá figurar na CDA e poderá sujeitar-se à execução fiscal²⁷.

Outro ponto bastante discutido na doutrina é sobre qual dos administradores deve participar da execução fiscal: aquele que administra a empresa no momento presente ou aquele que administrava quando se deu o fato gerador? Muitas são as soluções encontradas pelos magistrados, em ambos os sentidos. Na doutrina, a título de exemplo, podemos verificar o seguinte posicionamento:

Nos casos do art. 135 do CTN, a responsabilidade é *pessoal e direta* daqueles que agiram com excesso de poderes, ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, acarretando sua *responsabilidade por substituição*,

²⁶ CARVALHO, Nemias Nunes. **Execução fiscal: lei 6.830/80**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 14 e 15.

²⁷ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 665.

assegurado o benefício de ordem. Este artigo inclui a sociedade que deixa de operar sem extinção regular, caso em que seus dirigentes responderão, com o patrimônio pessoal, pelas obrigações fiscais, segundo o inc. III do art. 135 do CTN.

Frequentemente, os verdadeiros responsáveis pelos débitos, que eram dirigentes da sociedade no momento do fato gerador, transferem a sociedade para terceiros, desprovidos de bens patrimoniais – os *laranjas* – com o objetivo de pôr a salvo seu patrimônio pessoal. Forma eficaz de combater esse tipo de fraude é incluir no pólo passivo da execução aqueles que dirigiam a empresa à época do fato gerador, até porque as convenções entre particulares não vinculam nem são oponíveis à Fazenda Pública, segundo disposição do art. 123 do CTN (v. Doutrina, art. 16)²⁸.

O sujeito que sofre o redirecionamento da execução fiscal para si deve utilizar como meio de defesa os embargos à execução, e não os embargos de terceiro. Porém, na prática se admite a fungibilidade entre os recursos, recebendo-se os embargos de terceiro como embargos do devedor.

Um aspecto bastante debatido, dentro do tema em apreço, é o momento para a verificação da responsabilidade do sócio. Deve ser apurada no âmbito do processo executivo fiscal ou este deve ser suspenso, para que se busque demonstrar a responsabilidade através de prévio processo administrativo? A resposta é: depende do tipo de lançamento utilizado no tributo.

No lançamento por homologação, também chamado de autolancamento, em que cabe ao contribuinte constituir o crédito tributário e efetuar o pagamento antecipado do tributo, cabe ao Fisco apenas efetuar a cobrança do valor devido, caso este não seja adimplido. Para isso, deve-se valer da execução fiscal, baseando-se nas informações prestadas pelo contribuinte.

Inicialmente, a Fazenda Pública deve inscrever o débito em dívida ativa, para poder respaldar o processo executivo fiscal. Se o nome do responsável estiver no corpo da Certidão de Dívida Ativa, o executado deverá comprovar que inexistente responsabilidade tributária, já que a Certidão é dotada de presunção de legitimidade, assim como o são todos os atos administrativos. Esse é o atual posicionamento do Superior Tribunal de Justiça.

Porém, tal interpretação não se coaduna com os princípios insculpidos em nossa Constituição Federal, conforme se depreende da doutrina adiante citada:

²⁸ CHIMENTI, Ricardo Cunha / ABRÃO, Carlos Henrique / ÁLVARES, Manoel / BOTTESINI, Maury Ângelo / FERNANDES, Odmir. **Lei de Execução Fiscal comentada e anotada: lei 6.830, de 22.09.1980: doutrina, prática, jurisprudência**. 5^a ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 95.

Com efeito, somente aquilo que resultou do processo administrativo fiscal possui presunção de certeza e de legitimidade. Somente o resultado da atuação das partes em contraditório na formação do título executivo confere-lhe a presunção de legitimidade própria dos atos administrativos. A participação do devedor na formação do título executivo é uma constante em nosso sistema processual.

O ato de lançamento não é um ato administrativo como o resultante do poder de polícia, que é autoexecutável.

O Estado precisa obter o título executivo para alcançar o patrimônio privado. E para que esse título seja válido deve passar por rígido controle de legalidade através de processo administrativo, chancelado finalmente pelo ato de inscrição em dívida ativa que se constitui na última instância do controle de legalidade da persecução tributária²⁹.

Quando o Fisco concorda com os valores pagos pelo contribuinte, maior problema não há em relação às informações por ele prestadas. O que se discute na doutrina, porém, é o fato de que, na declaração do contribuinte, não há elementos que possam levar à responsabilização de terceiro, como administrador, gerente ou sócio, nos termos preconizados pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional, em caso de discordância do valor pago e necessidade de eventual complementação.

Portanto, deve-se que concluir que a Certidão de Dívida ativa somente será dotada de presunção de legitimidade nos casos em que for oriunda de declaração do contribuinte ou do processo administrativo competente.

A respeito disso, é interessante trazer à baila o pensamento de doutrinadores, que adotam o seguinte posicionamento:

Nesse contexto, não é lícito ao Fisco efetuar lançamento contra pessoa jurídica, intimando-a para defender-se e eventualmente instaurar processo administrativo destinado a discutir a existência da dívida e a sua responsabilidade por ela, *sem nada questionar a respeito da possível responsabilidade de seus administradores*, para posteriormente, concluído o processo administrativo, simplesmente incluir o nome de todos aqueles que se deseja considerar como “corresponsáveis” no âmbito da CDA³⁰.

Assim, há quem defenda que a solução encontrada pelo Poder Judiciário está incorreta, pois a responsabilidade tributária do terceiro deveria ser apurada no bojo do processo administrativo, e não já na fase judicial, em que já existe execução

²⁹ VIEIRA, P. H. L. **O redirecionamento da execução fiscal nos termos do artigo 135 do CTN e a jurisprudência do STJ e do STF**. Migalhas, São Paulo, setembro, 2012. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI163676,61044O+redirecionamento+da+execucao+fiscal+nos+termos+do+artigo+135+do+CTN>> Acesso em: 01 abr. 2016.

³⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. Responsabilidade dos Sócios e Administradores e Devido Processo Legal. In: **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011. p. 142.

fiscal tramitando em face da empresa, e se busca incluir o administrador no polo passivo.

Há uma contradição na jurisprudência. Nos casos em que o nome do administrador consta na Certidão e o Fisco ajuíza o executivo fiscal visando o adimplemento de valor não pago, exige-se que o sujeito comprove que não agiu de forma a violar o que dispõe o artigo 135 do Código Tributário Nacional. Entretanto, conforme já elucidamos, o mero inadimplemento não configura hipótese de inclusão de terceiro no polo passivo da demanda executiva.

8.1 PRAZO PRESCRICIONAL PARA A EFETIVAÇÃO DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

A Fazenda Pública possui prazo prescricional para cobrança do crédito tributário prevista no artigo 174 do Código Tributário Nacional, nos termos abaixo colacionados.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
II - pelo protesto judicial;
III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Deve-se considerar que o prazo prescricional a que se refere o artigo deve ser respeitado também quando se fala em redirecionamento do processo executivo fiscal, pois o direito material que se busca é o mesmo em ambos os casos. O que ocorre é apenas uma mudança no plano processual, pois a execução que seguia em face de um sujeito passivo passará a transcorrer em face de outro sujeito, que será o terceiro responsável.

A análise do tema em questão será feita com base nos ensinamentos Juliana Furtado Costa Araújo, Procuradora da Fazenda Nacional com vasta experiência prática no assunto em questão.

A autora menciona que o prazo acima referido, de cinco anos, não pode ser aplicado em favor do responsável tributário, pois não foi em face dele que o crédito

tributário cobrado foi constituído. Há que se diferenciar o prazo prescricional que transcorre em face do contribuinte do prazo prescricional que flui em detrimento do terceiro responsável, sendo ambos contados a partir de momentos distintos.

Em regra, a prescrição quinquenal da ação de cobrança se perfaz quando, entre a data da constituição definitiva do crédito e o despacho judicial que autoriza a citação, fluem mais de cinco anos. Porém, mesmo já tendo sido exercido o direito de ação por parte do Fisco, não significa que a execução possa durar por tempo indefinido, não sendo possível mais se falar em extinção do crédito pela prescrição. Referido prazo abarca, também, os atos que são necessários na busca do cumprimento da obrigação tributária, tanto os pré-processuais quanto os endoprocessuais.

As causas de interrupção da prescrição previstas no parágrafo único do artigo ora em análise visam proteger o sujeito ativo da demanda de perder o direito de cobrar por circunstâncias alheias à sua vontade, como a morosidade do Poder Judiciário, por exemplo. As hipóteses nele previstas contemplam situações que independem da sua atuação e que também podem interromper o prazo prescricional. Frise-se que cabe ao Poder Judiciário comandar as pretensões deduzidas em seu âmbito, não permitindo que a sua condução fique ao bel-prazer das partes.

Apesar disso, há situações em que a Fazenda Pública, através da sua inércia, pode dar ensejo à chamada prescrição intercorrente, pois somente dela depende a prática de atos de cobrança do crédito. Esse instituto está previsto no artigo 40 da Lei 6.830/80, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º. Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º. Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º. Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º. Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

§ 5º. A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

O artigo retro transcrito não menciona expressamente qual seria o prazo prescricional aplicável, mas se pressupõe que se trata do prazo do artigo 174, pois é o prazo aplicável à espécie.

Passando-se à análise da questão envolvendo a responsabilidade tributária de terceiros, é preciso frisar que a necessidade de redirecionamento da execução fiscal traz ao Fisco um novo prazo prescricional, pois deverá remanejar a sua pretensão em face de um novo sujeito passivo. Caso não realize essa adequação, a Fazenda se torna inerte, e seu crédito fica passível de ser atingido pela prescrição.

Assim sendo, demonstrada a necessidade de redirecionamento da execução, o Fisco passa a ter mais cinco anos para efetuar a cobrança do crédito do responsável tributário. Esse prazo somente se reinicia quando todos os requisitos da responsabilização estejam presentes.

Como exemplo, podemos citar a prática de um ato ilícito por parte do administrador da empresa como sendo o marco inicial do prazo quinquenal de prescrição. Realizado o ato ilícito, o Fisco passa a ter cinco anos para manejar a execução do crédito em face do administrador.

Nas próprias palavras de Juliana Araújo:

Portanto, nosso entendimento reside na ideia de que somente é possível se iniciar o cômputo de um prazo prescricional, quando estiverem presentes as circunstâncias materiais necessárias que permitam a inclusão de um terceiro no polo passivo do feito executivo. Antes disso, se não é possível falar na própria responsabilidade, quiçá em contagem de prazo prescricional relativo à responsabilidade. A partir da demonstração da hipótese de responsabilidade de um terceiro é que a desídia da exequente poderá implicar a perda de direito de redirecionar o feito executivo. Antes disso, impossível tal punição, até porque, quando se fala em fluência de prazo prescricional, presume-se o descaso com o exercício do direito, o que não se configura na hipótese, porquanto tal direito sequer existe³¹.

Por fim, urge trazer à baila a questão de que o Fisco poderia escolher o momento em que daria início ao prazo prescricional, pois cabe a ele trazer ao processo a prova da responsabilidade de terceiro. Entretanto, o tema não deve ser

³¹ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. O prazo para redirecionamento da ação de execução fiscal em face de terceiros responsáveis. Revista da PGFN, Brasília, v. I, n. 1, p. 91, jan./jun. 2011. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/juliana.pdf>> Acesso em: 01 abr. 2016.

visto dessa forma, pois a atuação da Fazenda, nesse tocante, encontra-se limitada pelo prazo prescricional anterior, que corria em favor do contribuinte, devendo o crédito ainda ser exigível para que se efetue o redirecionamento.

8.2 HIPÓTESES DE REDIRECIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Muitos são os temas, no que se refere ao assunto em debate, acerca dos quais o Superior Tribunal de Justiça adota posicionamentos por vezes criticados pela doutrina. Em outros casos, a doutrina corrobora o entendimento adotado pela jurisprudência máxima em matéria infraconstitucional.

8.2.1 Necessidade de o nome do administrador constar na Certidão de Dívida Ativa

Conforme já elucidamos em tópicos anteriores, há divergências entre doutrina e jurisprudência do que diz respeito à necessidade de o nome do administrador estar presente na CDA para que faça parte do polo passivo da demanda executiva.

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, tem entendido, de forma majoritária, que se o nome do sócio figurar na CDA, a ele incumbe o dever de demonstrar que não atuou da forma prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional. Esse é o posicionamento do Tribunal Superior, no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 65.920/PB, em que é agravante Carlos Roussenq e são agravados o Estado da Paraíba e Geraldo Tadeu Idruzziak e outro:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA DÍVIDA EXECUTADA. NOME DO SÓCIO CONSTANTE NA CDA. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. TEMA SUBMETIDO À SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC (RESP 1.104.900/ES). FUNDAMENTO DA CORTE DE ORIGEM INATACADO, NAS RAZÕES DO RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 283 DO STF. INOVAÇÃO RECURSAL, EM SEDE DE AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do Recurso Especial 1.104.900/ES (Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJe 01/04/2009), proclamou o entendimento de que, "se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das

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

II. O fundamento adotado pela Corte de origem para negar provimento ao Agravo legal, interposto pelo ora agravante - no sentido de que não poderia se manifestar sobre os argumentos relativos à falência da empresa executada e à necessidade de penhora no rosto dos autos, no Juízo Falimentar, na medida em que a análise de tais alegações importaria em supressão de instância -, não foi objeto de ataque, no Recurso Especial, devendo incidir, nesse ponto, o óbice da Súmula 283/STF.

III. Descabe a esta Corte emitir juízo de valor, em Agravo Regimental, sobre tese que não foi objeto do Recurso Especial, por se tratar de inovação recursal, vedada, em razão da preclusão consumativa. Precedentes do STJ: AgRg no REsp 1.493.605/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/12/2014; AgRg nos EDcl no AREsp 573.892/AL, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 12/12/2014.

IV. Agravo Regimental improvido.

(AgRg no AREsp 65.920/PB, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2016, DJe 17/03/2016)

No caso acima destacado, entendeu-se que, embora a execução tenha tramitado apenas em face da empresa devedora, o nome do administrador constava na CDA, razão pela qual ele também poderia ser atingido em seu patrimônio. Para que isso não ocorresse, o sujeito deveria provar que seus atos não foram praticados em prejuízo da pessoa jurídica, ou seja, que bem desempenhou seu papel de administrador, sem exceder seus poderes ou infringir a lei, o contrato social ou os estatutos da empresa.

Ou seja, entendeu-se que o ônus da prova recai sobre a pessoa do terceiro responsável. Porém, não se deve olvidar que todos os atos emanados pela Administração Pública devem ser motivados, o que abarca também o ato de incluir o nome de terceiro na CDA. Assim, a total inversão do ônus da prova deve ser vista com ressalvas, já que o Fisco deve ter um mínimo respaldo para levar a efeito a inclusão do terceiro na CDA.

Já na decisão abaixo, notamos uma hipótese em que o ônus da prova recaiu totalmente sobre a Fazenda Pública. Vejamos na ementa de julgamento do Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial 1338851/BA, em que é agravante M de O G e agravada a Fazenda Nacional:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DO NOME DO SÓCIO-GERENTE NA CDA. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE, DESDE QUE DEMONSTRADA, PELA EXEQUENTE, HIPÓTESE AUTORIZADORA. PRESCRIÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. Hipótese em que o Tribunal de origem negou provimento à pretensão da Fazenda Nacional por entender que a indicação do nome de sócio corresponsável na CDA é condição indispensável à sua inclusão no polo passivo da relação processual.
2. A jurisprudência desta Corte Superior firmou-se no sentido de que, ausente o nome do sócio na CDA, cabe à exequente o ônus da prova em demonstrar a existência de situações que admitam o redirecionamento, tais como aquelas descritas no art. 135 do CTN, bem como a ocorrência de dissolução irregular nos termos preconizados pela Súmula 435/STJ (Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente).
3. Retorno ao Tribunal de origem para que este aprecie as alegações da exequente quanto à suposta existência de motivos que possam justificar o redirecionamento da execução fiscal.
4. As questões relacionadas à prescrição, ordinária ou intercorrente, não foram objeto de apreciação pela Corte de origem nem suscitadas em contrarrazões, carecendo, portanto, do devido prequestionamento.
5. Agravo regimental a que se nega provimento.
(AgRg no AgRg no REsp 1338851/BA, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 23/02/2016, DJe 16/03/2016)

Assim sendo, quando o nome do sócio administrador não consta na CDA como codevedor da pessoa jurídica em relação ao tributo que está sendo cobrado, cabe ao Fisco, autor da demanda executiva, demonstrar a real necessidade da inclusão do sujeito no polo passivo. Ou seja, deve demonstrar no processo que o administrador agiu da forma ilícita prevista no artigo 135.

Com relação à defesa do administrador no processo em que foi incluído como responsável junto da empresa, a jurisprudência entende que o correto é o manejo de embargos à execução, e não de exceção de pré-executividade, conforme se nota pelo aresto abaixo, do Agravo Regimental no Agravo e Recurso Especial 587.319/ES, em que é agravante Marcelo Mendes Guimarães e agravado o Estado do Espírito Santo:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCLUSÃO DE SÓCIO, CUJO NOME CONSTA, EXPRESSAMENTE, DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA, DO POLO PASSIVO DA AÇÃO. AJUIZAMENTO DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DESCABIMENTO. DISCUSSÃO QUE DEPENDE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. NECESSIDADE DA PROPOSITURA DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. ORIENTAÇÃO CONSOLIDADA NO ÂMBITO DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Nos termos da jurisprudência, "no julgamento do REsp nº 1.110.925/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC, a Primeira Seção deixou assente que não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa, porque a demonstração de inexistência da responsabilidade tributária cede à presunção de legitimidade assegurada à CDA, sendo inequívoca a necessidade de dilação probatória

a ser promovida no âmbito dos embargos à execução. Sendo os embargos o meio próprio de defesa na execução fiscal, só há margem para discutir a ilegitimidade passiva em exceção de pré-executividade nas situações em que o nome dos sócios não constam da CDA e desde que não haja necessidade de dilação probatória" (STJ, AgRg no REsp 1.512.277/ES, Rel. Ministra MARGA TESSLER, PRIMEIRA TURMA, DJe de 15/05/2015).

II. Agravo Regimental improvido.

(AgRg no AREsp 587.319/ES, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 15/09/2015)

A decisão acima distingue duas situações, em que a defesa do executado é feita de maneira diferente.

Quando o nome do administrador consta na CDA, deve manejar embargos à execução, pois é a ação cabível para demonstrar que não é o responsável pela dívida. Nessa ação, o executado busca desconstituir a presunção de legitimidade da CDA, devendo, para isso, realizar a produção de provas.

Outra situação ocorre quando o nome do administrador não está referido na CDA. Neste caso, o sujeito pode se valer da exceção de pré-executividade, pois a questão a ser tratada no recurso é a ilegitimidade de parte, que deve ser respaldada por prova pré-constituída.

Conclui-se, portanto, que, para o Tribunal da Cidadania, caso o nome do dirigente conste na certidão, deverá provar que não agiu com dolo, culpa, de maneira fraudulenta ou que não houve dissolução irregular da empresa, pois há inversão do ônus da prova.

Ou seja, no entendimento atualmente adotado pela jurisprudência, deve o sócio comprovar algo que não praticou, ou seja, deve fazer prova negativa de seus atos. Tal prova é extremamente dificultosa, visto que não há como se demonstrar algo que não foi feito. A doutrina se refere a esse tipo de prova como "prova diabólica", como uma alusão à tamanha dificuldade de ser realizada. É aquela prova que não é possível de ser feita, pois não deixa marcas factíveis, capazes de serem captadas fisicamente.

É lógico, e inerente ao devido processo legal, o fato de que as provas devem ser exigidas não de quem nega a prática do ato, mas sim de quem a alega.

Nesse sentido são os ensinamentos da doutrina:

Nas hipóteses em que o Fisco simplesmente insere o nome de um administrador em uma CDA, sem nenhum procedimento prévio de apuração, torna-se impossível a esse administrador provar que não praticou nenhuma ilegalidade, até porque em tais hipóteses o Fisco não apenas não prova, mas sequer alega qual teria sido essa ilegalidade.

[...]

De rigor, em situações assim, bastará ao sócio ou administrador demonstrar a total ausência de qualquer tipo de apuração administrativa da sua responsabilidade. Ele poderá demonstrar que está sendo responsabilizado pelo mero inadimplemento de um débito declarado e não pago, ou que sequer exerceu gerência, ou que sua responsabilidade decorre da mera aplicação do art. 13 da Lei nº 8.620/1993. Não precisará, contudo, e muitas vezes isso será mesmo impossível, ainda que plenamente verdadeiro, demonstrar que não praticou uma ilegalidade³².

Diante disso, só se pode concluir que a solução encontrada pela jurisprudência merece ser revista.

Quanto à necessidade de procedimentos administrativo, diversas são as manifestações contrárias à prática adotada no Poder Judiciário:

Além disso, o artigo 202, I, Código Tributário Nacional, determina que o nome do devedor e do corresponsável deve constar no termo de inscrição em dívida ativa. Ora, não há como conceber que o nome de um terceiro seja colocado na certidão de dívida ativa sem que ele tenha participado do processo administrativo, pois é lá que será apurada a responsabilidade ou não do terceiro.

Assim, fica claro que o redirecionamento da execução fiscal de uma sociedade para um terceiro, já na esfera judicial, importa em supressão da instância administrativa e da defesa que lhe seria possível³³.

Para que a Fazenda Pública possa provar a existência de atos ilícitos praticados pelo administrador, deverá, portanto, deflagrar processo administrativo tributário. Esta previsão se encontra no artigo 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Dentre os elementos que devem ser verificados no processo administrativo do lançamento, está a identificação do sujeito passivo, na qual se inclui a constatação da existência de eventual responsável tributário.

³² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. Responsabilidade dos Sócios e Administradores e Devido Processo Legal. In: **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011. p. 144.

³³ VIEIRA, P. H. L. **O redirecionamento da execução fiscal nos termos do artigo 135 do CTN e a jurisprudência do STJ e do STF**. Migalhas, São Paulo, setembro, 2012. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI163676,61044O+redirecionamento+da+execucao+fiscal+nos+termos+do+artigo+135+do+CTN>> Acesso em: 01 abr. 2016.

Da leitura desse artigo, pode-se concluir, portanto, que a abertura do mencionado processo administrativo é obrigatória, sob pena de violação dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, bem como de se configurar verdadeira coação por parte do Estado, que estaria manejando execução sem título judicial que a respalde.

Corroborando tal entendimento, a doutrina assim se posiciona a respeito desse assunto:

Com efeito, depois de alguma oscilação, ora dando relevância ao fato de o nome dos responsáveis constarem na Certidão de Dívida Ativa (CDA), ora negando relevância a isso, a jurisprudência posicionou-se no sentido de considerar que o ônus da prova relativo aos fatos que ensejam a responsabilidade dos administradores é do Fisco. Afinal, se o Fisco pretende responsabilizar alguém pelo adimplemento de um crédito tributário, deve afirmar presentes os fatos a tanto necessários, cabendo-lhe, por conseguinte, o ônus de provar a veracidade dessas afirmações. Trata-se, antes de tudo, de um ato administrativo que precisa existir em todos os seus elementos (forma, finalidade, competência, motivo e objeto) para somente então desencadear efeitos jurídicos. E tal ato há de ser praticado evidentemente, de forma inicial, no âmbito administrativo, como qualquer outro de sua natureza, possibilitando que dele se irradie o direito de petição, em todas as suas esferas³⁴.

Diante disso, verifica-se que não se pode admitir a inclusão de terceiro no bojo da execução sem a prévia apuração de sua responsabilidade no âmbito administrativo, asseguradas todas as garantias constitucionalmente previstas aos que litigam em processos.

8.2.2 Encerramento irregular da empresa

A dissolução irregular da empresa é a causa mais comum da excepcional responsabilização dos sócios pelas obrigações fiscais da empresa.

Sobre o tema, tem-se discutido sobre quem seria o sócio gerente responsável na execução para o correto redirecionamento: aquele que figurava como administrador ao tempo do fato gerador ou aquele que figura como administrador ao tempo da execução?

³⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. Responsabilidade dos Sócios e Administradores e Devido Processo Legal. *In: Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 139.

Quando o redirecionamento da execução tem por fundamento a dissolução irregular da empresa, o Superior Tribunal de Justiça já adotou o posicionamento de que é irrelevante o fato de o administrador não ter integrado a sociedade ao tempo da formação do crédito tributário. Nesse sentido, vejamos a decisão abaixo, proferida nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial 1465280/SP, em que é embargante a Fazenda Nacional e são embargados Araceles Parra Medina Fantozzi, Dispac Comércio Internacional Ltda. e Maira Marques Rosa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA SÓCIOS-GERENTES. SÓCIO QUE NÃO INTEGRAVA A GERÊNCIA DA SOCIEDADE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

1. Discute-se a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal para os sócios-gerentes no caso de dissolução irregular da empresa.

2. O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou, no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

3. Se o motivo da responsabilidade tributária é a infração à lei consubstanciada pela dissolução irregular da empresa (art. 135, III, do CTN), é irrelevante para efeito de redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente ou ao administrador o fato de ele não integrar a sociedade por ocasião do fato gerador do crédito tributário.

Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, a fim de dar provimento ao agravo regimental da Fazenda Nacional para declarar que, para efeito de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou ao administrador, é irrelevante o fato de ele não integrar a sociedade por ocasião do fato gerador do crédito tributário.

(EDcl no AgRg no REsp 1465280/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2016, DJe 11/03/2016)

Ainda, merece destaque o julgado referente à Medida Cautelar 24.906/SC, em que é requerente Roberto Schwinden Chrispim e requerida a Fazenda Nacional:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. ILÍCITO QUE JUSTIFICA O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. DESNECESSIDADE DE O SÓCIO FIGURAR TAMBÉM NO MOMENTO DO FATO GERADOR. ENTENDIMENTO ATUAL DA SEGUNDA TURMA DO STJ.

1. A concessão de Medida Cautelar em Recurso Especial depende da demonstração da probabilidade de êxito da pretensão recursal.

2. Se o motivo da responsabilidade tributária é a infração à lei consubstanciada pela dissolução irregular da empresa (art. 135, III, do CTN), é irrelevante para efeito de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou ao administrador o fato de ele não integrar a sociedade quando do fato gerador do crédito tributário (AgRg no REsp 1.545.342/GO, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015;

REsp 1.508.500/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 21/8/2015).

3. Medida Cautelar julgada improcedente.

(MC 24.906/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/12/2015, DJe 05/02/2016)

Entretanto, sobre o mesmo tema já se decidiu de maneira diversa, pois foi levado em consideração o fato de que o administrador não exercia função de gerência ao tempo em que se operou a dissolução irregular. Vejamos o aresto abaixo, proferido no julgamento do Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial 1509717/SE, em que é agravante a Fazenda Nacional e agravado Adailton Ferreira de Lima:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. ADMINISTRADOR QUE NÃO EXERCIA CARGO DE GERÊNCIA AO TEMPO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR.

1. Recurso especial em que se discute, para fins de redirecionamento da execução fiscal, a responsabilidade do sócio-gerente que, embora tenha exercido função de gerência na época do fato gerador, não mais participava da administração da pessoa jurídica ao tempo da dissolução irregular.

2. "Consoante decidido pela Primeira Seção do STJ, ao julgar os EAG 1.105.993/RJ (Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 1º. 2.2011), não é cabível o redirecionamento da execução fiscal em relação ao sócio que não exercia a administração da empresa ao tempo da dissolução irregular da sociedade, ainda que estivesse na gerência ao tempo do fato gerador do tributo, tendo em vista que a responsabilidade pessoal do administrador não decorre da simples falta de pagamento do débito tributário, mas da própria dissolução irregular, que não pode ser imputada àquele que já não era gerente quando de sua ocorrência" (AgRg no REsp 1375899/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/08/2013, DJe 20/08/2013).

3. No caso concreto, a dissolução irregular da sociedade ocorreu em 7/5/1999, e o sócio-gerente retirou-se do quadro societário em 20/4/1998. Não há falar, portanto, em incidência da Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça para fins de redirecionamento em tal hipótese.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no AgRg no REsp 1509717/SE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2016, DJe 08/03/2016)

Nota-se, assim, que a jurisprudência não é pacífica sobre o tema, haja vista as peculiaridades de cada caso concreto que se apresenta no Poder Judiciário.

Outro ponto em que a jurisprudência não é uníssona é relativo aos indícios que demonstram a dissolução irregular. Em grande parte dos julgados, tem-se considerado que basta que a empresa não seja localizada em seu endereço fiscal para que haja presunção relativa de irregularidade. Esse entendimento foi adotado no aresto abaixo, referente ao Agravo Regimental no Recurso Especial 1209561/RJ,

em que é agravante o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – INMETRO e agravado Confecções Chelmar Ltda.:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL DE DÍVIDA NÃO TRIBUTÁRIA EM VIRTUDE DE INDÍCIO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE PESSOA JURÍDICA. CABIMENTO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO N. 1.371.128/RS.

NOVA QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS DELINEADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. "Não ofende o princípio da Súmula sete emprestar-se, no julgamento do especial, significado diverso aos fatos estabelecidos pelo acórdão recorrido. Inviável é ter como ocorridos fatos cuja existência o acórdão negou ou negar fatos que se tiveram como verificados." (Agrg nos REsp 134.108/DF, Rel. Ministro Eduardo Ribeiro, Corte Especial, DJ 16/08/1999, p. 36).

2. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp n.

1.371.128/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, DJe 17.9.2014, firmou entendimento no sentido da possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o diretor da empresa executada, por dívida de natureza não tributária, uma vez que compete aos gestores das empresas manterem atualizados os respectivos cadastros, incluindo-se os atos relativos à mudança de endereço do estabelecimento e à dissolução da sociedade, haja vista que o indício de dissolução irregular é apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, conforme a legislação civil, não havendo a exigência de dolo, uma vez que não "há como compreender que o mesmo fato jurídico 'dissolução irregular' seja considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o seja para a execução fiscal de débito não tributário. 'Ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio'".

3. A empresa executada que muda de endereço e não comunica o fato aos órgãos competentes gera a presunção da dissolução irregular, hábil a promover o redirecionamento do executivo fiscal ao sócio-gerente.

4. Agravo regimental provido, divergindo do eminente Relator.

(AgRg no REsp 1209561/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2016, DJe 08/06/2016)

Essa é a tese majoritária no Tribunal da Cidadania. Porém, em outros casos, exigiu-se uma apuração prévia dos motivos pelos quais a empresa não estaria mais domiciliada no local, além da demonstração do elemento subjetivo do ato ilícito cometido pelo administrador.

Neste julgado, é preciso destacar o voto do relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que foi vencido no caso concreto:

(...) a não localização da empresa no endereço fiscal é indício de sua dissolução irregular, mas tal fato, por si só, é insuficiente para o imediato redirecionamento da execução fiscal, que depende de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como da comprovação do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio.

Tal posicionamento não foi adotado pela Turma julgadora, vez que o revolvimento da matéria demandaria análise dos fatos, o que esbarraria na proibição da Súmula 7 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual “a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”.

8.2.3 Possibilidade de emenda ou substituição da Certidão de Dívida Ativa

Quanto à possibilidade de emenda ou substituição da Certidão de Dívida Ativa, as decisões do STJ têm seguido a linha de entendimento exarada no julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 729.600/MG, em que é agravante o Município de Juiz de Fora e agravado Jorge José Richa:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DA CDA ATÉ A PROLAÇÃO DA SENTENÇA. CORREÇÃO DE ERRO MATERIAL OU FORMAL. POSSIBILIDADE. MODIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO E SUJEITO PASSIVO. INVIABILIDADE. SÚMULA 392/STJ. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC). RESP PARADIGMA 1.045.472/BA.

1. A jurisprudência do STJ reconhece que a emenda ou a substituição da CDA é admitida diante da existência de erro material ou formal, não sendo possível, entretanto, quando os vícios decorrem do próprio lançamento ou da inscrição, especialmente quando voltado à modificação do sujeito passivo do lançamento tributário (Súmula 392 do STJ). Referido entendimento já foi firmado inclusive em sede de recurso repetitivo (art. 543-C do CPC), quando a Primeira Seção promoveu o julgamento do REsp 1.045.472/BA, relatoria do e. Min. Luiz Fux.

2. O redirecionamento da execução contra o espólio só é admitido quando o falecimento do contribuinte ocorrer depois de ele ter sido devidamente citado nos autos da execução fiscal. Assim, se ajuizada execução fiscal contra devedor já falecido, mostra-se ausente uma das condições da ação, qual seja, a legitimidade passiva.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 729.600/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2015, DJe 14/09/2015)

O julgado acima transcrito demonstra que somente se tem admitido a substituição da CDA em caso de erro material ou formal. Quando há equívoco no lançamento ou na inscrição, que possa afetar o sujeito passivo da obrigação, a troca da CDA não pode se operar.

Sobre o tema, a doutrina diverge diametralmente da jurisprudência, conforme se nota pelo trecho abaixo:

A premissa está correta, mas o resultado plasmado na jurisprudência oferece grave perigo à higidez do sistema de formação dos títulos executivos fiscais, porque permite e estimula a criação e a permanência da inscrição e subsequente certificação de dívida ativa em face de gerentes e administradores de empresas, sem apuração prévia de qualquer substrato fático que enseje responsabilidade tributária, sem qualquer procedimento e sem processo. Por outras palavras, tolera-se que a Fazenda Pública *execute primeiro e discuta depois*, em temerária abolição do *substantive due process* e franca inversão do *procedural due process*³⁵.

Ocorre que o *procedural due process* e o *substantive due process* são espécies do gênero “devido processo legal”, sendo que o primeiro é relativo ao direito procedimental, e o segundo ao direito material. Nesse sentido, significa dizer que, tanto no âmbito processual, quanto no âmbito material, a inclusão de sócios no polo passivo da demanda executiva pode significar afronta à lei, pois não há anterior apuração de responsabilidade que a justifique, além de haver privação de garantias constitucionalmente a todos previstas.

8.2.4 Inadimplemento de obrigações tributárias

O Superior Tribunal de Justiça se depara corriqueiramente com situações em que se sustenta a necessidade de redirecionamento da execução fiscal tendo por base o mero inadimplemento de obrigações fiscais. Porém, o Tribunal da Cidadania vem adotando o entendimento de que o simples inadimplemento de tributos não configura hipótese de responsabilização de sócios, administradores ou gerentes.

Tanto é assim que a questão já é matéria sumulada no Tribunal, conforme ementa abaixo colacionada.

“Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”³⁶.

O Superior Tribunal de Justiça, com base nesse entendimento, proferiu a seguinte decisão, no Agravo Regimental no Recurso Especial 1268688/DF, em que é agravante o Distrito Federal e agravado César Augusto Gonçalves:

³⁵ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2010. p.173 e 174.

³⁶ REPOSITÓRIO OFICIAL DE JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. 13 abr. 2010. Revista de Súmulas do Superior Tribunal de Justiça – v. 1, nov. 2005. Brasília: STJ, 2005.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL CONTRA SÓCIO DA PESSOA JURÍDICA ORIGINALMENTE EXECUTADA. AUSÊNCIA DE ILÍCITO ATRIBUÍVEL AO SÓCIO, A FIM DE LHE IMPOR RESPONSABILIDADE PELAS DÍVIDAS DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. INCLUSÃO ILEGÍTIMA DE TERCEIRO NA CDA. SIMPLES INADIMPLÊNCIA QUE NÃO EQUIVALE AOS ILÍCITOS PREVISTOS NO ART. 135 DO CTN. SÚMULA 430 DO STJ. REEXAME DE FATOS E PROVAS. INVIABILIDADE DIANTE DO ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. Diante da comprovação da ausência de dolo do Sócio Gestor, foi afastada a sua responsabilidade por dívidas tributárias da pessoa jurídica, impondo-se rejeitar a tese de ofensa ao art. 535 do CPC, que se funda na omissão do Tribunal de Origem por deixar de se manifestar expressamente sobre a presunção de certeza e liquidez de que goza a Certidão da Dívida Ativa, a teor do art. 204 do CTN, porquanto irrelevante na hipótese em análise.

2. Conforme se depreende da Súmula 430 do STJ, o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do Sócio-Gerente.

3. No caso destes autos, esclareça-se, é inaplicável a orientação firmada sob o rito do art. 543-C do CPC no acórdão do REsp. 1.104.900/ES, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJe 1o.4.2009 - de que, se o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN -, porque no caso sob análise se considerou ilegítima a própria inclusão do Sócio na CDA, dada a ausência de ilícito atribuível à pessoa física, a fim de impor-lhe responsabilidade pelas dívidas da pessoa jurídica.

4. E pontue-se, por fim, que reexaminar os autos para concluir que a parte ora Recorrida não teria demonstrado a inoccorrência de ilícito, nos termos do art. 135 do CTN, é medida inviável no âmbito do Recurso Especial, a teor da orientação firmada na Súmula 7 do STJ.

5. Agravo Regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1268688/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2016, DJe 29/06/2016).

No mesmo sentido, é a decisão emanada no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 572.113/SP, em que é agravante a Fazenda Nacional e Agravado Artes Gráficas Eldorado Ltda.:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. INADIMPLEMENTO DO FGTS. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE.

1. Nos termos do que decidido pelo Plenário do STJ, "[a] os recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2).

2. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que o mero inadimplemento do FGTS não configura infração à lei para que seja autorizado o redirecionamento da execução fiscal ao administrador da sociedade.

3. A aplicação do entendimento assentado pela Primeira Seção do STJ, no REsp 1.371.128/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/1973, não favorece à recorrida, uma vez que, no caso concreto, o Tribunal a quo concluiu que não ficou demonstrada a dissolução irregular da empresa.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 572.113/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2016, DJe 31/05/2016)

Desta feita, o mero inadimplemento da obrigação tributária não configura ilegalidade para fins de responsabilização do sócio-gerente, sendo necessária a demonstração da prática de excesso de poder ou de infração à lei.

8.2.5 Falência e recuperação judicial da empresa

O Tribunal da Cidadania tem se posicionado no sentido de que a dissolução da pessoa jurídica mediante regular processo de falência, registrado na Junta Comercial, não permite, por si só, o redirecionamento da execução. Essa é a interpretação contrária àquela que legitima o redirecionamento quando há dissolução irregular. Assim, na jurisprudência temos que (Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 34.783/SC, em que figura como agravante o Estado de Santa Catarina e agravados Teresa Jovita Braga Vieira Willrich e outros):

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL.

RAZÕES RECURSAIS SEM CORRELAÇÃO COM A FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO A QUO. SÚMULAS 283 E 284 DO STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA.

1. Por força das Súmulas 283 e 284 do STF, não se conhece de recurso especial quando as razões recursais revelam argumentos que não têm correlação com o fundamento em que se apóia o acórdão recorrido.

2. Hipótese em que não se pode admitir o especial, pois, embora o Tribunal de origem tenha decidido não ser adequado o redirecionamento de execução fiscal a sócios-administradores, após regular processo de falência da sociedade empresária executada, em razão da não comprovação de ato ou fato eivado de excesso de poder ou de infração à lei, contrato social ou estatutos, o recorrente considera violado o art. 135, III, do CTN somente em razão da inadimplência do tributo.

3. Divergência jurisprudencial não demonstrada, por ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados, cujo cotejo, de outro lado, não foi realizado.

4. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no AREsp 34.783/SC, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/06/2016, DJe 20/06/2016)

Depreende-se do julgado a seguir (Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 524.935/SP, em que figura como agravante a Fazenda Nacional e agravada a Indústria Metralúrgica Rinamar Ltda.) que:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. FGTS. DÍVIDA NÃO TRIBUTÁRIA. PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO COM BASE NA LEGISLAÇÃO CIVIL. POSSIBILIDADE. RESP 1.371.128/RS, REL. MIN. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE 17.9.2014, JULGADO SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. REGULAR PROCESSO DE FALÊNCIA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA NÃO VERIFICADA. DESCABE REDIRECIONAR A EXECUÇÃO QUANDO NÃO HOUVE COMPROVAÇÃO DE EXCESSO DE MANDATO OU INFRINGÊNCIA À LEI, AO CONTRATO SOCIAL OU AO ESTATUTO. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. No tocante ao art. 535 do CPC, inexistente a violação apontada. O Tribunal de origem apreciou fundamentadamente a controvérsia, não padecendo o acórdão recorrido de qualquer omissão, contradição ou obscuridade.

2. A 1ª. Seção do Superior Tribunal de Justiça consolidou orientação, no julgamento do REsp. 1.371.128/RS, da relatoria do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, afetado ao rito do art. 543-C do CPC, de que, havendo indícios de dissolução irregular, cabe o redirecionamento da Execução Fiscal de dívida não tributária aos sócios-gerentes com base na legislação civil (art. 10 do Decreto 3.078/19 e art. 158 da Lei 6.404/78).

3. Nos termos da Súmula 435/STJ; presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

4. O encerramento da empresa executada, mediante regular processo de falência, devidamente registrado perante a Junta Comercial, não legitima o redirecionamento da Execução Fiscal, acaso não comprovado comportamento fraudulento, a prática de atos com excesso de poder, violação à lei, ao contrato ou ao estatutos sociais. Precedentes: REsp. 1.470.840/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 12.12.2014; AgRg no AREsp. 435.125/SP, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJe 19.3.2014.

5. In casu, o acórdão recorrido está em sintonia com atual orientação do STJ, motivo pelo qual não merece prosperar a irresignação, nos termos da Súmula 83/STJ, cuja incidência também pode ocorrer nas hipóteses de interposição de Recurso Especial pela alínea a do permissivo constitucional.

6. Agravo Regimental da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

(AgRg no AREsp 524.935/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/2016, DJe 27/05/2016)

O ponto comum entre todas as ementas trazidas a este trabalho é a necessidade de que se apurem atos fraudulentos praticados pelo administrador para que se opere o redirecionamento da execução fiscal para a sua pessoa. Desta forma, verifica-se deve estar comprovado no caso concreto que houve dolo ou culpa do administrador nos atos por ele praticados, os quais representam prejuízo à empresa e à própria Fazenda Pública.

9 CONCLUSÃO

A partir de todo o exposto, podemos concluir que o redirecionamento da execução fiscal é um instituto de suma importância no Direito Tributário. Caso o Fisco não pudesse buscar o patrimônio dos sócios e administradores da empresa, grande parte da arrecadação dos tributos restaria prejudicada, pois muitas pessoas jurídicas têm seu patrimônio dissolvido.

Apesar da importância do tema, pudemos verificar que o redirecionamento da execução fiscal não vem sendo utilizado da forma correta em nosso ordenamento jurídico. É preciso ter em vista que, além de representar uma garantia para a Fazenda Pública, o procedimento deve também respeitar os direitos do executado. Portanto, não pode o Fisco perseguir o patrimônio dos administradores da empresa devedora sem que lhe seja assegurado o devido processo legal, previsto constitucionalmente.

Para ser efetivo e, ao mesmo tempo, legal, o redirecionamento da execução fiscal deve observar um procedimento rigoroso, de efetiva apuração de responsabilidades, para que, somente depois de finalizado tal procedimento, o administrador da sociedade possa figurar como devedor de tributos junto à empresa.

Tal procedimento existe, mas em muitos casos não é observado. Conforme analisamos ao longo deste trabalho, é preciso que o Fisco se valha de um processo administrativo fiscal, em que seja assegurado o contraditório e a ampla defesa, para que o administrador possa ser incluído no polo passivo da demanda executiva que visa o recebimento de dívidas tributárias. A simples inclusão do administrador no polo passivo, sem a devida apuração de responsabilidades, fere os princípios constitucionais que regem o processo, pois não possibilita ao sujeito que contraponha as razões do Fisco para incluí-lo no feito.

É preciso ter em mente que o administrador só pode constar como sujeito passivo da relação tributária quando tenha agido de forma indevida na gestão da empresa, com infração à lei ou ao contrato social da mesma. Desta forma, deve a Fazenda Pública demonstrar quais foram esses atos, bem como de que maneira eles foram prejudiciais, obstando o recebimento de créditos tributários originados da atividade empresarial.

Não se pode exigir do administrador que realize prova negativa, na qual deve demonstrar que não agiu de forma proibida pela lei, em que pese esse tenha sido o entendimento adotado pela Corte Superior em matéria infraconstitucional.

Com tudo isso, é possível constatar que a matéria necessita de uma reavaliação completa, na qual se estabeleça soluções para estes pontos controvertidos. Da forma como está sendo manejado, o redirecionamento vem ferindo mandamentos legais e constitucionais. Portanto, cabe ao legislador suprir essas lacunas, delineando a forma mais correta de se operar o instituto do redirecionamento, positivando a necessidade de processo administrativo anterior para apuração de responsabilidades, bem como atribuindo o ônus da prova à Fazenda Pública.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. O prazo para redirecionamento da ação de execução fiscal em face de terceiros responsáveis. Revista da PGFN, Brasília, v. I, n. 1, p. 91, jan./jun. 2011. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/juliana.pdf>>

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19^a ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6^a ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 4^a ed. Rio: Forense, 1972.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>

BRASIL. Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1990. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>

CARVALHO, Nemias Nunes. **Execução fiscal: lei 6.830/80**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CHIMENTI, Ricardo Cunha / ABRÃO, Carlos Henrique / ÁLVARES, Manoel / BOTTESINI, Maury Ângelo / FERNANDES, Odmir. **Lei de Execução Fiscal comentada e anotada: lei 6.830, de 22.09.1980: doutrina, prática, jurisprudência**. 5^a ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. 1^a ed. Belém: CEJUP, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 10^a ed. ampl. São Paulo: Malheiros, 1995.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. Responsabilidade dos Sócios e Administradores e Devido Processo Legal. *In*: **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2010.

Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. São Paulo: Melhoramentos, 2015. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/busca?id=13RDQ>

REPOSITÓRIO OFICIAL DE JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. 13 abr. 2010. Revista de Súmulas do Superior Tribunal de Justiça – v. 1, nov. 2005. Brasília: STJ, 2005.

VIEIRA, P. H. L. **O redirecionamento da execução fiscal nos termos do artigo 135 do CTN e a jurisprudência do STJ e do STF**. Migalhas, São Paulo, setembro, 2012. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI163676,61044O+redirecionamento+da+execucao+fiscal+nos+termos+do+artigo+135+do+CTN>