

A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Lucas Daniel Soriano Da Matta¹
Ricardo Simões Xavier dos Santos²

RESUMO: O presente trabalho tem como objetivo investigar o cabimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica do Código de Processo Civil no Direito Tributário, mais especificamente nos casos de redirecionamento da Execução fiscal para atingir o patrimônio do sócio-gerente da sociedade empresária, quando verificadas as hipóteses de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. As hipóteses de responsabilidade tributária ainda carecem de regras processuais que regulem o redirecionamento da execução fiscal de forma que abarquem todos os princípios processuais fundamentais, como o contraditório e a ampla defesa, e a utilização do referido incidente poderia suprir esta lacuna. Para solucionar tal dúvida, esta pesquisa se utilizará da legislação nacional pertinente, jurisprudência relevante e estudos jurídicos existentes através da melhor doutrina.

PALAVRAS-CHAVE: Desconconsideração da personalidade jurídica. Responsabilidade tributária. Redirecionamento da execução fiscal. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica.

ABSTRACT: The present work aims to investigate the appropriateness of the incident of disregard of the legal personality of the Code of Civil Procedure in Tax Law, more specifically in cases of redirection of the Tax Enforcement to reach the assets of the managing partner of the company, when the hypotheses are verified tax obligations resulting from acts performed with excess of power or breach of the law, articles of association or statutes. The hypotheses of tax liability still lack procedural rules that regulate the redirection of tax enforcement in such a way as to encompass all fundamental procedural principles, such as adversarial and broad defense, and the use of the referred incident could fill this gap. To resolve this doubt, this research will use the relevant national legislation, relevant jurisprudence and existing legal studies through the best doctrine.

KEYWORDS: Disregard of legal personality. Tax liability. Redirection of tax enforcement. Incidence of disregard for legal personality.

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO. 1 - O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. 1.1 - DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. 1.2 - DO PROCEDIMENTO INCIDENTAL. 2 - A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO NO CTN. 2.1 - O ARTIGO 134 DO CTN. 2.2 - O ARTIGO 135

¹ Graduando em Direito pela Universidade Católica do Salvador – UCSal. (2020.2)

² Graduado em Direito pela Universidade Católica do Salvador (UCSal). Mestre e Doutorando em Políticas Sociais e Cidadania pela Universidade Católica do Salvador (UCSal). Especialista em Direito do Estado pelo Jus Podivm/Unnyahna e em Direito Tributário pelo IBET.

DO CTN. 2.2.1 - ELEMENTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR. **3 - A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. CONCLUSÃO. REFERÊNCIA.**

INTRODUÇÃO

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

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

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

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

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

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

Para tanto, a partir de análise bibliográfica e consulta a legislação aplicável e jurisprudência dos tribunais superiores, será tratado, primeiramente, do instituto da desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicação no direito brasileiro, para depois

adentrar no tema do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, disciplinado nos artigos 133 a 137 do CPC.

Após estabelecidas as premissas acerca do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, a presente pesquisa buscará compreender o fenômeno da responsabilidade tributária e, mais especificamente, da responsabilidade dos sócios-administradores prevista no artigo 135, III, do CTN (BRASIL, 1966).

Ao fim, o presente trabalho irá analisar o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica em matéria de Direito Tributário, com enfoque nos casos de redirecionamento das execuções fiscais, regidas pela LEF, a partir do entendimento jurisprudencial desenvolvido pelo STJ acerca do tema.

1 O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Trata-se de uma modalidade de intervenção de terceiros que permite, de forma incidente ao processo, desconsiderar a personalidade jurídica para, então, responsabilizar pessoalmente o integrante da pessoa jurídica (sócio ou administrador) nos casos em que a lei material o autoriza. É uma novidade trazida pela codificação atual e que não era disposta no diploma anterior (a Lei nº 5.869/1976).

A preocupação maior do legislador foi tornar possível o patrimônio de um sócio ou administrador de uma pessoa jurídica sofrer os efeitos de uma decisão proferida em um processo, que não fazia parte, a princípio, com as normas fundamentais inseridas, sobretudo, nos artigos 7º, 9º e 10º do CPC (BRASIL, 2015), que consagram o princípio do contraditório.

Sendo assim, antes de analisar a disciplina processual consagrada nos artigos 133 a 137 do CPC para intervenção de terceiros, será necessário um entendimento sobre o que é a “desconsideração da personalidade jurídica”.

1.1 DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Conforme a linha de pensamento de Caroline de Freitas Araújo e Ricardo Soares Mestre Janeiro (2018, p. 111), a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, a princípio, parece ser contrária ao Princípio da Autonomia Patrimonial, que aparta a sociedade de seus sócios. Contudo, não é esta a finalidade do instituto, pelo contrário, este veio como forma de coibir a fraude e o abuso de personalidade que fica disfarçado pela autonomia patrimonial.

Em outras palavras, para que haja a desconsideração da personalidade jurídica, não basta a mera insolvência da sociedade, já que, caso assim fosse, não haveria estímulo para os sócios

investirem em novos empreendimentos e a economia do país não se desenvolveria (ARAÚJO e JANEIRO, 2018, p. 111). Logo, o Princípio da Autonomia Patrimonial deve prevalecer nos casos em que não haja ilícitos praticados pelos sócios para que a empresa se torne insolvente, salvo nos casos em que for comprovada a má-fé da administração (ARAÚJO e JANEIRO, 2018, p. 111).

Observa-se, portanto, através da teoria em análise, que o juiz, em situações de abuso de personalidade jurídica, fraude ou desvio de finalidade, entre outras hipóteses, “pode afastar a personalidade jurídica da pessoa jurídica para atingir o patrimônio pessoal dos sócios e administradores que causarem prejuízos aos seus credores por conta de seu uso indevido” (PINTO, 2015, p. 81).

Além disso, insta destacar que a configuração da desconsideração da pessoa jurídica “não desfaz o seu ato constitutivo, não invalida, nem importa a sua dissolução. Trata, apenas e rigorosamente, de suspensão episódica da eficácia desse ato” (COELHO, 2015, p. 63).

Neste diapasão, Henrique Alves Pinto (2015, p. 82) adverte que “não deve a desconsideração da personalidade jurídica ser confundida com a responsabilidade dos sócios, pois a depender do modelo societário, como no caso das sociedades simples, a responsabilidade do sócio com a sociedade será solidária”.

No que diz respeito ao direito material positivado, a desconsideração da personalidade jurídica está expressa no artigo 50 do Código Civil de 2002 (BRASIL, 2002), alterado pela Lei nº 13.874, publicada em 20 de setembro de 2019 (BRASIL, 2019), in verbis:

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

§1º: Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

§2º: Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

I – Cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;

II – Transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e

III – Outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

§3º: O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica.

§4º: A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

§5º: Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica.

Nota-se que, embora não tenha utilizado o termo de desconsideração da personalidade jurídica, o Código Civil abriu espaço para se estender as obrigações aos bens particulares dos sócios, quando configurado o desvio de finalidade ou abuso da personalidade jurídica (ARAÚJO e JANEIRO, 2018, p. 112).

A alteração realizada pela Lei nº 13.874, publicada em 20 de setembro de 2019, foi extremamente importante, pois conceituou o desvio de finalidade e a confusão patrimonial, elementos essenciais para o deferimento da desconsideração, já que, com a antiga redação do artigo 50, era absolutamente incerto o que se enquadrava, ou não, dentro de tais conceitos.

Outra alteração promovida pela supracitada Lei foi a questão sobre grupos econômicos de sociedades empresárias ocasionarem, ou não, a desconsideração da personalidade jurídica. O legislador adotou uma redação expressa no sentido de que a mera existência de grupo econômico, sem a incidência dos pressupostos de que trata o caput do artigo 50, não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

Ademais, o instituto também encontra regulamentação no Código de Defesa do Consumidor (CDC) e na Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), bastando, em ambos, para sua aplicação, a insuficiência patrimonial, ou seja, não há necessidade de comprovação das hipóteses previstas no Código Civil.

Sendo assim, fica claro que esta teoria é aplicável no direito brasileiro. Todavia, em que pese a previsão do instituto em lei material, ainda carecia de regulamentação processual. Suprindo tal lacuna, o novo Código de Processo Civil disciplinou todo o procedimento para a sua concessão nos artigos 133 a 137, de forma a garantir a efetivação dos princípios do contraditório e da ampla defesa.

1.2 DO PROCEDIMENTO INCIDENTAL

O incidente de desconsideração da personalidade jurídica tem natureza de intervenção de terceiros, “já que provoca o ingresso de um terceiro em juízo – para o qual se busca dirigir a responsabilidade patrimonial” (DIDIER, 2015, p. 514).

Portanto, “faz-se necessário o requerimento de forma incidental, uma vez que trará um estranho à lide, sendo a sua aplicação obrigatória quando se buscar a responsabilidade patrimonial do sócio” (ARAÚJO e JANEIRO, 2018, p. 113).

Por ocasião do incidente de desconsideração, fatos novos serão alegados, os quais demandarão instrução processual, o que o faz ter característica de demanda, “uma vez que terá

uma nova causa de pedir e um novo pedido sobre alegação de fato superveniente, ou seja, o cometimento de fraude ou abuso a ensejar desconsideração” (ARAÚJO e JANEIRO, 2018, p. 113).

Nessa senda, Fredie Didier Júnior (2015, p. 502) explica:

O incidente de desconsideração da personalidade jurídica, além de trazer sujeito novo, amplia também o objeto litigioso do processo. Acresce-se ao processo um novo pedido: aplicação da sanção da desconsideração da personalidade jurídica ao terceiro.

Vale ressaltar que a desconsideração da personalidade jurídica também pode ser requerida na petição inicial, conforme preconiza o artigo 134, §2º, do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), ocasião na qual o sócio da empresa deverá ser citado.

Nesse sentido, preconiza Gonçalves (2016, p. 261):

Conclui-se, assim, que a desconsideração pode ser postulada em caráter incidental, isto é, no curso do processo ajuizado pelo devedor, ou em caráter principal, em que a desconsideração é requerida como pretensão inicial, paralela à de cobrança e na qual o sócio figura desde logo como réu.

Destaca-se que o incidente pode ser instaurado em qualquer processo (cognitivo ou executivo), seja qual for o procedimento adotado (comum ou especial), nos termos do artigo 134, caput, do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015). Também é cabível em qualquer fase do processo de conhecimento, bem como no cumprimento de sentença e na execução de título extrajudicial.

Por conseguinte, sendo requerida a desconsideração em fase cognitiva e deferido o pleito na execução, “o patrimônio do sócio poderá ser atingido, podendo, porém, o sócio se utilizar da impugnação (no caso de cumprimento de sentença) ou de embargos à execução (no caso de execução de título extrajudicial) como meio de defesa” (ARAÚJO e JANEIRO, 2018, p. 113).

Quanto à legitimidade para instauração do incidente, observa-se o disposto no artigo 133, caput, do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015): “O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.”

Logo, cabe tanto à parte Autora como à parte Ré tal requerimento. Caroline de Freitas Araújo e Ricardo Soares Mestre Janeiro (2018, p. 113) entendem que:

[...] caberá à parte Autora quando o seu pedido for julgado procedente ou quando já tenha um título certo, líquido e exigível. Já a parte Ré (no caso, a sociedade empresarial), poderá fazer tal requerimento quando, por exemplo, pretender-se atingir o patrimônio de um ex-sócio, o qual tenha acabado o patrimônio da empresa.

Quanto ao Ministério Público, Gonçalves (2016, p. 261) destaca:

[...] como o art. 133, caput, não restringe, o Ministério Público poderá requerer a desconsideração tanto como parte Autora como nos casos em que intervenha na condição de fiscal da lei. É indispensável, porém, que se trate do processo em que haja a sua intervenção.

Portanto, não pode ser determinada a desconsideração da personalidade jurídica, ex officio, pelo magistrado, incumbindo ao Requerente a demonstração dos pressupostos legais específicos (artigo 134, §4º, do Código de Processo Civil) previstos na legislação material, sob pena de inépcia da petição inicial por lhe faltar a causa de pedir (artigo 330, §1º, inciso I, do Código de Processo Civil). Nesta linha, o doutrinador Daniel Assumpção Neves (2016, p. 309) explica:

O art. 133, caput do Novo CPC prevê expressamente que a desconsideração da personalidade jurídica depende do pedido da parte ou do Ministério Público, com o que afasta a possibilidade de o juiz instaurar o incidente ora analisado de ofício. Já era nesse sentido a previsão do art. 50 do CC.

Um dos principais motivos para a criação do incidente de desconsideração é a observância do Princípio do Contraditório. Com base no artigo 506 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), o título executivo fará coisa julgada somente entre quem for parte do processo ou quem fez parte da constituição do título, não podendo prejudicar terceiros.

Então, foi necessário oportunizar o contraditório àquele que será réu no incidente, vez que se trata de terceiro estranho à constituição de título executivo.

Assim, Caroline de Freitas Araújo e Ricardo Soares Mestre Janeiro (2018, p. 116) entendem que:

[...] a defesa do demandado poderá dar-se em um desses dois momentos: no processo principal, quando o requerimento da desconsideração for feito na petição inicial, dispensando-se a instauração do incidente, conforme artigo 134, §2º do NCPC (BRASIL, 2015); e no incidente, quando assim for requerida.

Na primeira situação, o sócio deverá contestar todas as matérias de fato e de direito que forem alegadas. Dessa maneira, não surgindo outros posicionamentos dos Tribunais Superiores, estará incumbido aos sócios a possibilidade de defesa.

Se a escolha for pela instauração do incidente, após ser regularmente citado, o sócio terá o prazo de 15 dias para apresentar defesa, sob pena de revelia, nos termos do artigo 135 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015).

Quanto à defesa dos aspectos que levaram a constituição do título, cita-se os ensinamentos de Flávio Luiz Yarshell (2015, p. 241 apud VIEIRA, 2017):

Esse exercício do direito de defesa, contudo, não está limitado à demonstração da inexistência dos requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica, pois é possível discutir a existência da obrigação e seu valor. A sentença atinge as “partes entre as quais é dada” (art. 506), não prejudicando o sócio que não participou da fase cognitiva. Assim, tudo que já foi ou poderia ter sido controvertido pela pessoa jurídica poderá ser discutido pelo sócio, na defesa de que trata o art. 135.

Em razão disso, com respeito ao procedimento, o rito a ser seguido será o comum, disponibilizando, ainda, o rol de defesa estabelecido nos artigos 336 e 337 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015).

Portanto, vale salientar a importância do incidente para a concretização do contraditório e da ampla defesa no processo:

[...] este incidente vem pra assegurar o pleno respeito ao contraditório e ao devido processo legal no que diz respeito à desconsideração da personalidade jurídica. ‘E que sem a realização desse incidente o que se via era a apreensão de bens de sócios (ou da sociedade, no caso de desconsideração inversa) sem que fossem eles chamados a participar, em contraditório, do processo de formação da decisão que define sua responsabilidade patrimonial, o que contraria frontalmente o modelo constitucional de processo brasileiro, já que não se admite a produção de uma decisão que afeta diretamente os interesses de alguém sem que lhe seja assegurada a possibilidade de participar com influência na formação do aludido pronunciamento judicial (o que só seria admitido, em caráter absolutamente excepcional, nas hipóteses em que se profere decisão concessiva de tutela provisória, e mesmo assim somente nos casos nos quais não se pode aguardar pelo pronunciamento prévio do demandado). Ora, se ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal, então é absolutamente essencial que se permita àquele que está na iminência de ser privado de um bem que seja chamado a debater no processo se é ou não legítimo que seu patrimônio seja alcançado por força da desconsideração da personalidade jurídica. (CÂMARA, 2016, p. 114)

Dessa forma, sabendo que a principal causa que movimenta a criação do incidente é o Princípio do Contraditório, assegurado constitucionalmente pelo artigo 5º, LV, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), a ausência do devido processo legal poderá acarretar na nulidade do ato que destituiu o patrimônio do sócio (ARAÚJO e JANEIRO, 2018, p. 116).

Em relação ao procedimento do incidente, conforme preconiza o artigo 133, §1º, do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), “o pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei”.

Assim, percebe-se que não há exigência de requisitos para concessão do incidente na legislação processual civil brasileira. Os pressupostos são catalogados no direito material e variam conforme o caso concreto.

Neste sentido, observa-se o disposto no artigo 133 §4º, do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), que preconiza a instauração do incidente mediante requerimento da parte interessada ou do Ministério Público. Este requerimento deve demonstrar o preenchimento dos

pressupostos legais específicos para a desconsideração. Logo, há uma imposição do legislador para que o requerimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica seja acompanhado por alguma prova pré-constituída sobre a incidência dos requisitos para sua concessão.

Em consonância, Teresa Arruda Alvim, Maria Lúcia Lins Conceição, Leonardo Ferres da Silva Ribeiro e Rogério Licastro Torres de Melo observam que:

O parágrafo quarto remete ao direito material a ser aplicado pelo juiz ao decidir sobre dever ou não ser desconsiderada a pessoa jurídica. No plano do Direito Civil, do direito do consumidor e de outros ramos do direito material é que são previstos requisitos específicos para incidência da teoria da desconsideração naquele ramo específico do direito. Deve o requerente indicar, desde logo, as provas que pretende produzir. Mas este dispositivo faz referência a uma dose mínima de ‘aparência do bom direito’, de plausibilidade da alegação, sem que o incidente pode e deve ser indeferido. (2015, p. 254)

Portanto, é imprescindível que haja prova que conduza à verossimilhança daquilo que está sendo alegado pelo requerente da desconsideração da personalidade jurídica, pois, caso contrário, o pedido será indeferido.

Aparecendo controvérsias e, conseqüentemente, a necessidade de instrução probatória, ela será desenvolvida no próprio incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Dispõe o artigo 136, caput, do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015) que: “concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória”.

Neste ínterim, Caroline de Freitas Araújo e Ricardo Soares Mestre Janeiro (2018, p. 117) fazem a seguinte observação:

[...] a decisão interlocutória que encerrará o incidente julgará o mérito, apreciando, conseqüentemente, as matérias trazidas pelos artigos 485 e 487, as quais, tratam das decisões proferidas com ou sem mérito, cumprindo-se, ainda, o disposto no artigo 203, §1º do NCPC (BRASIL, 2015), o qual afirma que: “Ressalvadas as disposições expressas dos procedimentos especiais, sentença é o pronunciamento por meio do qual o juiz, com fundamento nos arts. 485 e 487, põe fim à base cognitiva do procedimento comum, bem como extingue a execução.”

Gonçalves (2016, p. 263) ressalva que:

Dada a vedação do bis in idem, caso o juiz desacolha o pedido, não será possível formulá-lo em outra fase do processo com os mesmos fundamentos e argumentos do pedido anterior, rejeitados pelo juiz. Mas não haverá óbice que novo pedido seja formulado, desde fundado em fatos novos, não apreciados e decididos em incidente anterior.

Por fim, no tocante ao sistema recursal, com base nos ensinamentos de Fredie Didier Jr., “o incidente será resolvido por decisão interlocutória, impugnável por agravo de instrumento” (2015, p. 521), nos termos do artigo 1015, IV, do Código de Processo Civil

(BRASIL, 2015). Se a decisão for proferida por relator, o agravo será interno, conforme o artigo 136, parágrafo único, do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015). Caso o juiz decida o incidente por meio sentença, o recurso cabível será o de apelação, artigo 1022 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015).

2 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO NO CTN

Via de regra, o patrimônio dos sócios e dos acionistas não se confunde com o patrimônio de suas respectivas sociedades. Contudo, a separação patrimonial não é absoluta.

Neste sentido, Maria Rita Ferragut (2020, p. 93) faz a seguinte elucidação:

A responsabilidade pessoal dos sócios, acionistas e administradores – terceiros em relação à prática do fato jurídico, mas não à obrigação tributária – é exceção à regra da separação patrimonial, e só pode ser adotada em casos excepcionais, consistentes na prática de atos culposos ou dolosos devidamente tipificados, ou em sociedades que, por expressa disposição legal, preveja a responsabilidade pessoal e limitada.

Portanto, o que vai interessar, neste capítulo, é a primeira hipótese, na qual a conduta do agente é condição necessária para a aplicação da responsabilidade. Assim, “deve haver claro nexos causal entre a conduta do sujeito (administrador com poderes de gestão ou representação da sociedade, por exemplo), e a consequência de arcar com o passivo fiscal” (FERRAGUT, 2020, p. 94).

No Código Tributário Nacional (CTN), a responsabilidade de terceiros está disciplinada nos artigos 134 e 135 (BRASIL, 1966), os quais fazem referências aos sócios.

Neste diapasão, a responsabilidade dos sócios no CTN será examinada.

2.1 A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS PREVISTA NO ARTIGO 134 DO CTN

Dispõe o artigo 134 do CTN (BRASIL, 1966):

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

[...]

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, à de caráter moratório.

Da leitura do dispositivo, nota-se que a referida responsabilidade se condiciona à “constatação da intervenção ou omissão do agente a um dever legal que deveria ter sido observado; e impossibilidade de ser exigido do contribuinte o tributo, a penalidade pecuniária ou ambos” (FERRAGUT, 2020, p. 104).

Apesar de o texto do Código mencionar que os terceiros em evidência responderão “solidariamente”, trata-se, em verdade, de uma responsabilidade subsidiária, tendo em vista o segundo requisito, qual seja, a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte.

Logo, o art. 134 do CTN contempla apenas a subsidiariedade. Sobre isso, segue o quanto lecionado por Renato Lopes Becho (2014, p. 60):

Outro aspecto que nos causa desconforto com a doutrina tradicional reside no fato de que o caput do art. 134 estipula que ele será aplicado no caso de impossibilidade de cobrança de tributo do contribuinte, circunstância que levará à responsabilidade solidária. Mas é um pressuposto da solidariedade que o credor possa cobrar dos sujeitos passivos solidários. Se o pressuposto é que seja impossível cobrar de um deles, como se dará a cobrança de ambos? Enfatizando melhor: o legislador determina, no art. 134, que, quando for impossível cobrar de A (contribuinte), o credor poderá cobrar de A e de B (responsável). Mas o legislador já está dizendo que será impossível cobrar de A. Nesse sentido, a responsabilidade do terceiro resta pessoal, individual. Dessa forma, não haveria solidariedade, mas provavelmente subsidiariedade.

Esclarecida a natureza da responsabilidade tributária disciplinada pelo dispositivo em comento, assim como os requisitos concorrentes para seu reconhecimento, torna-se necessário o exame do inciso VII, o qual expressamente menciona o sócio.

Mariana Ribeiro de Almeida (2018, p. 36) faz a seguinte elucidação acerca do sócio referido pelo art. 134 do CTN:

É simplesmente o sujeito que integra o quadro societário da pessoa jurídica, nos termos da legislação comercial atinente à respectiva modalidade societária. Não se trata, nesse caso, do sócio-gerente, portanto, não se exige a quem se pretenda imputar a responsabilidade tenha poderes de gestão e administração da sociedade.

Explicada a semântica do termo sócio no dispositivo em questão, resta analisar o sentido do desígnio “sociedade de pessoas”, na qual, para Maria Rita Ferragut (2020, p. 108), se caracteriza da seguinte forma:

As sociedades de pessoas são aquelas em que o elemento humano é a principal característica, pois os indivíduos não se associaram a quem não possuísse os requisitos necessários ao bom êxito do empreendimento. A participação ativa dos sócios mostra-se fundamental tanto para a constituição da sociedade, como para o seu funcionamento.

Portanto, a sociedade de pessoas, em razão da importância da pessoa do sócio, abrange a sociedade em nome coletivo, a em comandita simples, a em conta de participação e as sociedades simples puras, que admitem sócios que contribuam com serviço.

Em contrapartida, excluem-se do campo de aplicação do art. 134, VII, do CTN, as sociedades de responsabilidade limitada, que abrangem as sociedades de capital, as anônimas e as por cotas de responsabilidade limitada.

Sendo assim, considerando o exposto, seguindo a linha teórica de Maria Rita Ferragut (2020, p. 111), pode-se concluir que a responsabilidade do sócio, fundada no art. 134, VII, do CTN, é cabível quando: a sociedade liquidada for de pessoas; comprovadamente, o sócio tiver intervindo ou se omitido, com culpa, para o inadimplemento da obrigação tributária; e houver constatação do descumprimento da obrigação principal e a impossibilidade de se exigir do contribuinte a satisfação do crédito.

2.2 A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS PREVISTA NO ARTIGO 135 DO CTN

Além do art. 134 do CTN, a responsabilidade tributária dos sócios encontra guarida também no art. 135, III, do mesmo diploma normativo (BRASIL, 1966). Vejamos:

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:

[...]

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

Da análise do dispositivo supra, quanto à afirmação de que os indivíduos são “pessoalmente responsáveis” pelos créditos tributários, a jurisprudência dos tribunais já se consolidou no sentido de que a responsabilidade do administrador, prevista no art. 135 do CTN (BRASIL, 1966), é solidária, respondendo pelo passivo fiscal tanto o administrador que praticou o ato ilícito, quanto a pessoa jurídica que praticou o fato gerador. É nesse sentido a decisão proferida nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 174.532/PR:

[...]. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei. (...). (STJ - EREsp: 174532 PR 2000/0121148-0, Relator: Ministro José Delgado, Data de Julgamento: 18/06/2001, S1 - primeira seção, Data de Publicação: DJ 20/08/2001 p. 342)

Outro ponto que chama atenção é sobre a interpretação do que venha a ser a obrigação “resultante” à que alude o caput do artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966). Maria Rita Ferragut (2020, p. 112) entende da seguinte forma:

A infração não diz respeito ao fato jurídico tributário, que é sempre lícito, mas à decisão de sua prática, contrária aos objetivos sociais contemplados no contrato social ou no estatuto, à competência pessoal para a tomada de decisões, e, ainda, aos limites fixados em lei. Some-se isso a necessidade de dolo.

Destaca-se que a jurisprudência também se consolidou no sentido de que o ilícito não precisa implicar o fato jurídico tributário. Maria Rita Ferragut (2020, p. 113) explica que,

“nesses casos, muitas vezes o ilícito ocorre posteriormente ao fato gerador, mas, mesmo assim, é considerado espécie de infração qualificada segundo o art. 135 do CTN”.

Ademais, também é cediço salientar que a existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas insuficiente. Nas palavras de Sacha Calmon (2015, p. 639), a seguinte elucidação:

Pois bem, o simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide de que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fê hão de ser cumpridamente provados.

É nessa linha o entendimento da Receita Federal do Brasil, que reconhece que o dolo é necessário para atribuição da solidariedade tributária, ao afirmar, no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, item 13.1, que “não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário”.

Portanto, a responsabilidade só recairá ao administrador se houver o animus de praticar a conduta típica, ou seja, sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.

2.2.1 ELEMENTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR

A seguir, serão analisados os elementos necessários à caracterização da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN.

O primeiro requisito é o sujeito responsável pelo crédito tributário ser administrador da sociedade. Por este motivo não se fala em sócios, mas em representantes, gerentes ou diretores. Deste modo, se o sócio não é administrador ou gerente, não há que se falar em responsabilidade pelos débitos tributários da empresa (MACHADO, 2010, p. 168).

O segundo requisito se refere às condutas reveladoras de infração que exija dolo: excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e dissolução irregular.

Portanto, de acordo com Carvalho (2018, p. 537-538), cabe ao administrador agir com diligência, cuidado e probidade, zelando pela finalidade e interesses da sociedade, fazendo-o mediante o cumprimento de seu objetivo, definido no contrato social ou estatuto. Ademais, salienta-se que é irrelevante saber se a sociedade se beneficiou por tais atos, de modo que o

administrador responderá pessoalmente pela obrigação quando agir com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatutos ou dissolução irregular.

No que se refere ao excesso de poderes, o administrador deve zelar pelos interesses e finalidade da sociedade, ao mesmo tempo em que preserva o bem público e a função social. A finalidade da sociedade é alcançada através do cumprimento de seu objetivo social, estabelecido no estatuto ou no contrato social. Assim, no momento em que o administrador pratica qualquer ato dentro dos limites estabelecidos, pratica ato da pessoa jurídica, e não seu (FERRAGUT, 2020, p. 123-124).

Em contrapartida, quando o administrador, investido dos poderes de gestão da sociedade, “vier a praticar ato, ainda que em nome da mesma sociedade, mas extrapolando os limites contidos nos contratos sociais, terá cometido ato com excesso de poderes” (FERRAGUT, 2020, p. 124).

Portanto, o ato praticado com excesso de poderes vai se apresentar fora dos limites do objetivo social da empresa, que é definido no contrato social ou estatuto. Dessa forma, sendo estranho aos fins da sociedade e tendo como consequência o nascimento de relações jurídicas tributárias, o excesso restará configurado.

A infração do contrato social ou do estatuto configura-se no desrespeito de algumas das normas constantes nesses instrumentos societários, provocando consequências fiscais típicas (FERRAGUT, 2020, p. 124-125).

Sendo assim, nessas situações, o infrator conhece o seu dever, mas não o cumpre mesmo sendo possível evita-lo.

A infração à lei, para Carvalho (2018, p. 537), “ocorre com o descumprimento de prestação concernente ao exercício da administração”.

Nesse diapasão, a lei que não pode ser violada, para os fins do art. 135 do CTN (BRASIL, 1966), é aquela que rege as ações da pessoa jurídica e que tenha relação com o ilícito praticado. Poderá, por exemplo, ser lei financeira, comercial, civil, desde que seja ligada a um ato passível de ser praticado pelo administrador. Essa conduta deverá ser relacionada ao fato que implicará a obrigação tributária (FERRAGUT, 2020, p. 126).

Destaca-se que a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária pela pessoa jurídica não pode ser considerada, por si só, infração à lei, nos termos do art. 135 do CTN (BRASIL, 1966), conforme jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal de Justiça (STJ). Caso contrário, toda vez que a sociedade deixasse de satisfazer o crédito perante o fisco, seu sócio-gerente seria por ele pessoalmente responsável.

Após reiterados julgamentos nesse sentido, o Tribunal da Cidadania editou a Súmula 430, segundo a qual “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Logo, entende-se que a falta de pagamento de tributo não é “infração à lei” para os fins do art. 135 do CTN (BRASIL, 1966).

No que tange a dissolução irregular da sociedade, a Primeira Seção do STJ decidiu, nos Embargos de Divergência em REsp nº 716.412/PR, que a dissolução irregular é hipótese de infração à lei, prevista no art. 135 do CTN (BRASIL, 1966). E nos termos da Súmula 435 desse mesmo Tribunal, “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem a comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”

Maria Rita Ferragut (2020, p. 128) entende que “trata-se de presunção relativa de dissolução, o que significa que ela pode ser desconstituída mediante a indicação do correto endereço do devedor.”

Quanto às provas da dissolução, o STJ entende que a certidão do oficial de justiça é apta a atestar a não localização de empresa executada em endereço cadastrado junto à Autoridade Fiscal (REsp 800.039/SP).

3 A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Muito se discute acerca da aplicabilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), previsto nos artigos 133 a 137 do CPC, no Direito Tributário.

O artigo 135, III, do CTN (BRASIL, 1966) contempla hipóteses excepcionais, nas quais a autonomia do patrimônio das pessoas jurídicas é relativizada para permitir a responsabilização pessoal do sócio-gerente por débitos tributários das empresas decorrentes de atos praticados com abuso de poder, que configurem infração à lei ou ao contrato ou estatuto social.

Acontece que a Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais – LEF) não disciplina um rito procedimental para desconsiderar a personalidade jurídica, deixando as decisões sobre a forma a cargo de convicções dos juízos fiscais, que, por sua vez, utilizam-se de jurisprudências ventiladas pelos próprios tribunais superiores. Assim, o grande questionamento é se a inovação trazida do incidente de desconsideração da personalidade jurídica poderia ser usada para suprir essa lacuna na legislação fiscal do país.

Por ser o instituto da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária um assunto polêmico na doutrina e na jurisprudência, a inovação contida nos artigos 133 a 137, do CPC, encontra muitos opositores.

Quanto às divergências entre os operadores do direito, destacam-se dois pontos que, segundo os opositores, tornam impossível a instauração do IDPJ no âmbito da execução de crédito tributário, principalmente no que concerne à questão do redirecionamento da Certidão de Dívida Ativa (CDA) para a pessoa do sócio-gerente.

O primeiro ponto refere-se à especificidade da lei, pois as execuções fiscais são regidas por norma específica, como é o caso da Lei nº 6.830/80 (LEF), o que torna a aplicação do Código de Processo Civil subsidiária, devendo ser aplicado apenas quando não houver norma específica para regular determinado caso, tendo em vista o princípio da especificidade (FERRAGUT, 2020, p. 116).

Todavia, o artigo 134, caput, do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), dispõe expressamente sobre o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica às execuções fundadas em títulos executivos extrajudiciais. Nesse sentido, sendo a Execução fiscal fundada em título executivo extrajudicial, qual seja, a CDA, torna-se plenamente válida a utilização do incidente no contexto das execuções fiscais (FIGUEIRAS e MORETTI, 2016, p. 381).

Sobre essa questão, para Humberto Theodoro Júnior (2016, p. 110-111), o redirecionamento da Execução Fiscal contra o sócio-gerente é matéria processual da qual a LEF não trata especificamente, uma vez que quando se editou esta lei, em 1980, não havia a figura da desconsideração da personalidade jurídica, que só surgiu com o advento do Código Civil de 2002. E a previsão de promover essa desconsideração de forma incidental, no bojo do processo em curso, somente veio com o advento do Código de Processo Civil de 2015. Daí a aplicação subsidiária do CPC nas execuções fiscais.

O outro ponto relaciona-se com o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, contido no artigo 50 do Código Civil (BRASIL, 2002), e o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa do sócio-gerente, pois parte da doutrina acredita que a responsabilidade tributária resguardada no artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966) não constitui hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, não se submetendo ao incidente de desconsideração previsto no artigo 133 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015).

Em consonância com esse posicionamento, Maria Rita Ferragut (2020, p. 115) faz a seguinte elucidação:

Muito embora tanto na desconsideração da personalidade jurídica, quanto na responsabilidade tributária, o terceiro que não praticou o fato gerador seja compelido a responder pelo passivo fiscal, no primeiro caso estamos diante de hipótese de responsabilidade patrimonial, fundada no art. 50 do Código Civil, ao passo que, no segundo, de sujeição passiva tributária (art. 121, II, do CTN), devendo o terceiro ser chamado para participar do processo na qualidade de parte (autor ou réu), com todas as consequências daí advindas.

Segue essa mesma lógica o entendimento do Enunciado nº 53 da ENFAM – Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados, que traz a seguinte recomendação aos magistrados: “O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015”.

Em sentido contrário, Humberto Theodoro Júnior (2016, p. 111) defende que a justificativa do cabimento do incidente, nos casos de responsabilidade tributária, repousa na “necessidade de se apurarem dados fáticos estranhos ao título executivo para se definir a incidência, ou não, da norma excepcional autorizadora do desvio da responsabilidade patrimonial”. Para o autor, sem a instauração do citado procedimento de desconsideração não seria possível conceber um processo assegurado pelo Estado Democrático de Direito, homenageando as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, constitucionalmente asseguradas.

Analisando todo esse cenário jurídico-normativo, a Primeira Turma do STJ decidiu, nos autos do Recurso Especial nº 1.775.269/PR, relatado pelo ministro Gurgel, pela aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica para fazer o redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica integrante do grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, desde que não identificada na certidão da dívida ativa (CDA) ou que não possua responsabilidade tributária em sentido estrito, aquela disposta nos artigos 134 e 135 do CTN. Observe a ementa desse relevantíssimo precedente:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO A PESSOA JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO "DE FATO". INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CASO CONCRETO. NECESSIDADE.

1. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica (art. 133 do CPC/2015) não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual, originalmente, foi ajuizada a execução, mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo o nome não estando no título executivo, o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN.

(...)

3. O redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal

como consta do art. 50 do Código Civil, daí porque, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora.

4. Hipótese em que o TRF4, na vigência do CPC/2015, preocupou-se em aferir os elementos que entendeu necessários à caracterização, de fato, do grupo econômico e, entendendo presentes, concluiu pela solidariedade das pessoas jurídicas, fazendo menção à legislação trabalhista e à Lei n. 8.212/1991, dispensando a instauração do incidente, por compreendê-lo incabível nas execuções fiscais, decisão que merece ser cassada. (STJ - REsp: 1775269 PR 2018/0280905-9, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 21/02/2019, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/03/2019 RB vol. 658 p. 221)

Conforme se depreende do último item da ementa, a turma reconheceu expressamente que a sistemática do incidente de desconsideração da personalidade jurídica é compatível com o rito da execução fiscal.

Além disso, o relator, ministro Gurgel de Faria, cujo voto foi acompanhado por todos os seus pares, distinguiu o redirecionamento de execução contra os sócios administradores baseado no artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966), e a desconsideração da personalidade jurídica com amparo no artigo 50 do Código Civil, em virtude do reconhecimento de grupo econômico.

Destaca-se o seguinte trecho do voto condutor:

A atribuição de responsabilidade tributária aos sócios gerentes, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, não depende mesmo do incidente de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária prevista no art. 133 do CPC/2015, pois a responsabilidade dos sócios, de fato, já lhes é atribuída pela própria lei, de forma pessoal e subjetiva.

(...)

Igualmente, a responsabilidade subsidiária do art. 134, VII, do CTN autoriza o redirecionamento da execução fiscal aos sócios na hipótese de não ser possível exigir o crédito tributário da sociedade empresária liquidada. Nesses casos, como afirmado, não há necessidade de desconsiderar a personalidade da pessoa jurídica devedora, pois a legislação, estabelecendo previamente a responsabilidade tributária do terceiro, permite a cobrança do crédito tributário diretamente dos terceiros que elenca.

Porém, essa conclusão não é adequada quando a pretensão fazendária de redirecionamento mira pessoa jurídica integrante do mesmo grupo econômico a que pertence a sociedade empresária originalmente executada, que não está indicada na Certidão de Dívida Ativa e à qual não é atribuída a responsabilidade, na qualidade de terceiro (arts. 134 e 135 do CTN). (STJ - REsp: 1775269 PR 2018/0280905-9, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 21/02/2019, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/03/2019 RB vol. 658 p. 221)

A partir dessa diferenciação, o relator concluiu:

Sem a indicação da pessoa jurídica no ato de lançamento, ou sendo inexistente as hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, a imputação da responsabilidade ao grupo econômico ou à pessoa jurídica dele integrante dependerá da desconsideração da personalidade jurídica, cujo reconhecimento somente pode ser obtido com a instauração do referido incidente. (STJ - REsp: 1775269 PR 2018/0280905-9, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 21/02/2019, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/03/2019 RB vol. 658 p. 221)

Entretanto, não é neste mesmo sentido o posicionamento da Segunda Turma deste mesmo Tribunal (REsp nº 1.786.311/PR), que também no início de 2019 decidiu pelo não cabimento do incidente, já que haveria incompatibilidade entre o regime geral do CPC e a Lei de Execuções Fiscais, que não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo. Segue a transcrição do julgado para melhor análise:

REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA.

(...)

IV - A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014).

V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.

VI - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.

(STJ - REsp: 1786311 PR 2018/0330536-4, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 09/05/2019, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/05/2019)

Conforme pode-se observar, no inciso V, a Turma se posicionou, expressamente, que situações previstas nos artigos 124, 134 e 135 do CTN (BRASIL, 1966) não se prestam à instauração do IDPJ.

De acordo com o relator, ministro Francisco Falcão, em seu voto, não há fundamento jurídico para justificar a obrigatoriedade da instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica antes de se redirecionar a execução, baseando-se na aplicação subsidiária do CPC em situações reguladas por lei especial. O ministro também destacou que a jurisprudência do STJ é pacífica no sentido da desnecessidade de instauração do incidente e que seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios administradores, mas

exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio comum.

Para melhor elucidação, observa-se os seguintes trechos do voto do relator:

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está se assentando no sentido de ser desnecessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica (arts. 133 e seguintes do CPC/2015) para se proceder ao redirecionamento da execução da pessoa jurídica em face dos sócios-administradores.

A desnecessidade de instauração do incidente de desconconsideração para o redirecionamento em face dos sócios deve atrair a mesma conclusão ao redirecionamento em face de outra pessoa jurídica quando se evidenciam práticas comuns ou conjunta do fato gerador ou confusão patrimonial.

Não há, contudo, fundamento jurídico para a obrigatoriedade da instauração desse incidente.

(...)

Primeiramente, tendo em conta que "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014).

Pelo princípio da especialidade, a previsão na lei geral – Código de Processo Civil – da hipótese de cabimento do incidente de desconconsideração na execução fundada em título executivo extrajudicial (art. 134, caput, CPC/2015) não implica sua incidência automática em execução de título extrajudicial regulada por lei especial, como no caso da execução fiscal, regida pela Lei n. 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal).

(...)

Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores, mas exige-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, em que deve incidir a responsabilidade solidária por interesse comum na prática do fato gerador ou confusão patrimonial. Nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.

(STJ - REsp: 1786311 PR 2018/0330536-4, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 09/05/2019, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/05/2019)

Diante do exposto, percebe-se que ambas as Turmas do STJ compreendem que a atribuição de responsabilidade tributária aos sócios-gerentes, nos termos do artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966), não depende do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária prevista nos artigos 133 a 137 do CPC, pois consideram que a responsabilidade dos sócios é atribuída pela própria lei, de forma pessoal e direta.

Todavia, nas situações em que o Fisco requerer a inclusão de sócio administrador no polo passivo de execução fiscal sob a alegação de formação de grupo econômico gerido mediante abuso de personalidade jurídica, desvio de finalidade ou confusão patrimonial, com fundamento no artigo 50 do Código Civil, há uma notória divergência de entendimento entre a Primeira e a Segunda Turma do STJ sobre a necessidade de aplicação do IDPJ.

Na tentativa de pacificar a jurisprudência deste Tribunal, houve interposição de Embargos de Divergência contra o acórdão da Primeira Turma STJ, o que deu chance de a Primeira Seção do STJ acabar com a insegurança jurídica acerca do tema em questão. Em abril de 2020, no entanto, o colegiado considerou o julgamento incabível por ausência de similitude fática.

CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou analisar o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto nos artigos 133 a 137 do Código de Processo Civil, no Direito Tributário, mais especificamente às hipóteses de redirecionamento da Execução Fiscal, regida pela Lei nº 6.830/80, nos casos de responsabilidade tributária disciplinados no artigo 135, III, do CTN.

A partir da compreensão do aspecto material do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, no primeiro momento, passou-se para a análise do seu aspecto processual, ponto chave deste artigo, na qual foi possível entender toda a sua lógica procedimental e, principalmente, a indispensável exigência de processo de conhecimento para que se possa verificar a presença das hipóteses autorizadoras da desconsideração da personalidade jurídica.

Estabelecidas as premissas atinentes aos institutos de direito civil e processual civil, a presente pesquisa abordou sobre a responsabilidade de terceiros no CTN, na qual o enfoque principal foi analisar de forma mais sistemática o instituto da reponsabilidade tributária decorrente de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou dissolução irregular da sociedade empresária.

Finalmente, passadas as considerações iniciais, este trabalho buscou responder ao questionamento central no presente estudo, qual seja, se a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, instituído pelo novo CPC, é aplicável em matéria tributária, mais especificamente aos casos de redirecionamento da Execução Fiscal.

As duas principais questões levantadas pelos defensores da não aplicação do IDPJ nos processos de execuções fiscais são: a incompatibilidade, pois, em razão do princípio da especificidade, a previsão na lei geral (CPC) da hipótese de cabimento do incidente de desconsideração na execução fundada em título executivo extrajudicial (art. 134, caput, CPC/2015) não implica sua incidência automática em execução de título extrajudicial regulada por lei especial, como no caso da execução fiscal, regida pela Lei n. 6.830/1980 (LEF); e por

considerarem que a responsabilidade tributária, resguardada no artigo 135 do CTN, não constitui hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, mas sim sujeição passiva tributária, sendo o terceiro considerado como parte no processo.

Tanto a Primeira Turma do STJ quanto a Segunda Turma deste Tribunal concordam que a atribuição de responsabilidade tributária aos sócios-gerentes, nos termos do artigo 135 do CTN, não depende do incidente de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária prevista no CPC, pois consideram que a responsabilidade dos sócios é atribuída pela própria lei, de forma pessoal e direta.

Contudo, quando a pretensão fazendária de redirecionamento mira pessoa jurídica integrante do mesmo grupo econômico a que pertence a sociedade empresária originalmente executada, que não está indicada na Certidão de Dívida Ativa e à qual não é atribuída a responsabilidade, na qualidade de terceiro, a Primeira Turma do STJ entende que a imputação da responsabilidade ao grupo econômico ou à pessoa jurídica dele integrante dependerá da desconsideração da personalidade jurídica, cujo reconhecimento somente pode ser obtido com a instauração do IDPJ.

Já a Segunda Turma do STJ se posiciona no sentido de que o IDPJ não é aplicável em nenhuma situação, em matéria tributária, por causa da incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções; e por entender que a desnecessidade de instauração do incidente de desconsideração para o redirecionamento em face dos sócios deve atrair a mesma conclusão ao redirecionamento em face de outra pessoa jurídica quando se evidenciam práticas comuns ou conjunta do fato gerador ou confusão patrimonial.

Contextualizado o atual cenário jurisprudencial da referida Corte Superior acerca do tema em comento, passamos a fazer nossas considerações.

Não acreditamos que haja incompatibilidade entre as leis, visto que a LEF, em seu artigo 1º, prevê a aplicação subsidiária do CPC em situações cuja primeira seja silente, que é o caso sob exame. Quando se editou esta Lei nº 6.830, em 1980, não havia a figura da desconsideração da personalidade jurídica, que só surgiu com o advento do Código Civil de 2002. E a previsão de promover essa desconsideração de forma incidental, no bojo do processo em curso, somente veio com o advento do Código de Processo Civil de 2015. Daí a aplicação subsidiária do CPC nas execuções fiscais.

Também não concordamos quanto ao entendimento de que o artigo 135 do CTN não se presta à instauração do IDPJ. Isso seria verdadeiro se a jurisprudência do STJ estivesse aplicando aludidos preceitos nos exatos limites desenhados deste dispositivo legal, que em

nenhuma das hipóteses dispensa o requisito essencial da pertinência entre a conduta do sócio ou do administrador da sociedade com a situação desencadeadora do fato gerador. O CTN em nenhum momento agasalhou a tese da responsabilidade objetiva. Em hipótese alguma permite-se redirecionar a execução contra o sócio tão só pelo fato de pertencer à sociedade executada.

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

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

Dessa forma, tendo em vista o cabimento supletivo do CPC às execuções fiscais regidas pela LEF, o referido trabalho concluiu que se mostra plenamente cabível a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nos casos de redirecionamento da Execução Fiscal contra o sócio-gerente nas hipóteses de prática de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, mesmo diante de presunção de dissolução irregular prevista na Súmula 435 do STJ.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Mariana Ribeiro. Responsabilidade tributária de terceiros na dissolução irregular da pessoa jurídica. 101 fls. Monografia (Graduação) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

ARAÚJO, C. de, F.; JANEIRO, R. S. M. O incidente da desconsideração da personalidade jurídica à luz do novo código de processo civil. *Akrópolis Umuarama*, v. 26, n. 2, p. 109-120, jul./dez. 2018.

BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 21 de setembro de 2020.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 21 de setembro de 2020.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 21 de setembro de 2020.

BRASIL. Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019. Brasília, 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm>. Acesso em: 21 de setembro de 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 15 outubro de 2020;

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Lei de Execução Fiscal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm>. Acesso em: 23 de outubro de 2020;

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Embargos de divergência em recurso especial nº 174532/PR 2000/0121148-0, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 18/06/2001, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJ 20/08/2001;

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Embargos de divergência em recurso especial nº 716412/PR 2005/0095982-9, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 12/09/2007, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJ 22.09.2008;

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 800039/PR 2005/0196573-0, Relator: Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Data de Julgamento: 25/04/2006, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 02/06/2006;

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 1775269/PR 2018/0280905-9, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 21/02/2019, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/03/2019 RB vol. 658 p. 221

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 1786311/PR 2018/0330536-4, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 09/05/2019, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 14/05/2019;

CARVALHO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 29.ed. São Paulo: Saraivajur, 2018.

COELHO, F. U. Curso de Direito Comercial: Direito de empresa. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 2;

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 - Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14ª ed. ver. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DIDIER JÚNIOR, F. Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 17. ed. Salvador: Juspodivm, 2015. v. 1;

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2020;
GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. Direito Processual Esquematizado. 7º ed. São Paulo: Saraiva, 2016;

FIGUEIRAS, Marcos Simão; MORETTI, Aline Antonucci. O incidente da desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal diante da lei n. 13.105/2015 (Novo Código de Processo Civil). In: Rev. Fac. Direito UFMG. n. 69, p. 371-387, jul/dez. 2016. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1792/1703>>. Acesso em: 10 de novembro 2020.

MACHADO, Hugo. Curso de Direito Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

NEVES, D. A. A. Manual de Direito Processual Civil. 8. ed. Salvador: Juspodivm, 2016;

PINTO, Henrique Alves. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica do novo CPC: breves considerações. Porto Alegre: Revista do Ministério Público RS, n. 77, 2015 (p. 79-87). Disponível em: <https://www.amprs.com.br/public/arquivos/revista_artigo/arquivo_1472580600.pdf>. Acesso em: 21 de setembro de 2020

STJ. Súmula n. 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 15 de outubro de 2020;

STJ. Súmula n. 435: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7957>. Acesso em: 15 de outubro de 2020;

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Lei de execução fiscal. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016. E-Book.

VIEIRA, C. G. Desconsideração da Personalidade Jurídica no Novo CPC: Natureza, procedimentos e temas polêmicos. Salvador: Juspodivm, 2017;

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins Conceição; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; TORRES DE MELLO, Rogerio Licastro. Primeiros comentários ao novo código de processo civil: artigo por artigo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015;