

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

AMANDA REGATTIERI SEVERO

**A RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA: DO PROCESSO ADMINISTRATIVO À
EXECUÇÃO FISCAL**

VITÓRIA
2021

AMANDA REGATTIERI SEVERO

**A RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA: DO PROCESSO ADMINISTRATIVO À
EXECUÇÃO FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito da Faculdade de Direito de Vitória
– FDV, como requisito parcial para a conclusão do
Curso.

Orientador: Professor Doutor Marcelo Martins
Altoé.

VITÓRIA

2021

AMANDA REGATTIERI SEVERO

**A RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA: DO PROCESSO ADMINISTRATIVO À
EXECUÇÃO FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV), como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Aprovada em _____ de _____ de _____.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Marcelo Martins Altoé
Orientador
Faculdade de Direito de Vitória

Prof.^a Dr.^a Karoline Marchiori de Assis
Faculdade de Direito de Vitória

AGRADECIMENTOS

Ao meu Professor Orientador, Marcelo Altoé, que aceitou embarcar nessa pesquisa densa comigo e que mais do que o simples aceite, me ofereceu seu conhecimento, indicou todas as bibliografias necessárias à conclusão do trabalho e auxiliou na organização do trabalho.

Às quatro pessoas que estão mais próximas de mim, que além de me alegrarem diariamente, me auxiliaram, cada um ao seu modo, na conclusão do trabalho e do curso como um todo, João Marcos, Janice, Mariana e Matheus. Agradeço pelos diversos elogios que não foram poupados nos momentos de maior fragilidade e, mais ainda, pelo carinho, amor e boas críticas que me foram oferecidos durante todo esse caminho.

À minha grande família (Luiza, Bruna, Vitor, Luciano e Andressa), que mesmo barulhenta, soube aquietar quando eu precisei, me estender à mão em diversos momentos, me auxiliar todos os dias úteis, feriados e finais de semana em que precisei me esforçar durante a graduação, que nunca me poupou amor, que aceitou arcar financeiramente com a graduação.

À minha mãe, em especial, que soube, desde sempre, ser o exemplo de mulher forte e de profissional que quero seguir e que soube representar todas as mulheres que a antecederam em nossa família.

RESUMO

O instituto da personalidade jurídica surge no ordenamento jurídico brasileiro como forma de garantir mínima segurança aos empreendedores, seus sócios. Como cediço, não há direito absoluto, dessa forma, até mesmo as prerrogativas das pessoas jurídicas podem ser limitadas e assim ocorre. Em matéria tributária, algumas são as formas previstas na legislação que autorizam a inclusão dos sócios no pólo passivo das execuções fiscais de débitos da pessoa jurídica, contribuinte. A de maior relevância é a forma administrativa de percepção da regra-matriz de responsabilidade com a inclusão do sócio no título executivo extrajudicial, a Certidão de Dívida Ativa. No entanto, não se restringe à essa alternativa, ainda restando o redirecionamento e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Essas formas de inclusão dos sócios como responsáveis tributários, no entanto, por vezes, são utilizadas sem a devida percepção dos diplomas tributários que tratam sobre a responsabilidade tributária, a saber, os arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Assim, o Superior Tribunal de Justiça tem interpretado a legislação de forma a abarcar maneiras, mesmo legalmente desautorizadas, de inclusão dos sócios como responsáveis, como juridicamente válidas, em nome do interesse público voltado à arrecadação de tributos.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. Sócios. Responsáveis tributários. Processo tributário. Execução fiscal.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC – Código Civil

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CPC – Código de Processo Civil

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

IDPJ – Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica

IN – Instrução Normativa

PARR – Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

RFB – Receita Federal do Brasil

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

TRF – Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS	11
1.1 DA PERSONALIZAÇÃO DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS.....	11
1.1.1 Classificação das pessoas jurídicas.....	12
1.1.2 Efeitos da personalidade jurídica e princípio da autonomia patrimonial.....	14
1.2 DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	16
1.2.1 Análise dos dispositivos do CTN: Arts. 134 e 135.....	19
1.2.2 Análise do art. 124 do CTN.....	22
2 FORMAÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO EXTRAJUDICIAL: CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA	26
2.1 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARA FORMAÇÃO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.....	30
2.1.1 O procedimento administrativo junto à receita federal em conformidade com a instrução normativa nº 1862/2018 (RFB).....	31
2.1.2 O procedimento administrativo junto à procuradoria da fazenda nacional de acordo com a portaria nº 180/2010 (PGFN).....	34
2.1.3 O procedimento administrativo de reconhecimento de responsabilidade previsto na Portaria nº 948/2017 (PGFN).....	37
2.2 A PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.....	39
2.2.1 Emenda e substituição da CDA.....	41
3 INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM ÂMBITO TRIBUTÁRIO	43
3.1 O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO BRASILEIRO.....	44
3.1.1 Teoria maior e teoria menor.....	47
3.1.2 Adoção da teoria maior na vertente subjetiva.....	49
3.2 DEBATES SOBRE O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	50
3.3 DOS PRECEDENTES JUDICIAIS ACERCA DA TEMÁTICA.....	54
4 VULNERABILIDADE DO CONTRIBUINTE	60
4.1 A VULNERABILIDADE PROCESSUAL DO CONTRIBUINTE.....	61
CONSIDERAÇÕES FINAIS	64
REFERÊNCIAS	70

INTRODUÇÃO

Desde as civilizações mais primitivas, as diferentes formas de tributação estavam presentes, seja por meio do dízimo, como ocorreu no século XIII, a.C., sobre frutos, carnes, óleo e mel (BRIK, 2003, p. 4 *apud* SCHOUERI, 2019, p.17), como forma de sanção como ocorreu na antiguidade, em que apenas os homens livres (os que pertenciam às *polis*) eram isentos da obrigação de pagar tributo, enquanto os povos vencidos eram incumbidos de pagar tributos, como um estigma da servidão (SCHOUERI, 2019, p. 18).

Com a evolução histórica algumas modificações ocorreram, como, por exemplo, em Roma, que passou a cobrar tributos dos cidadãos como empréstimos de guerra, até a queda de Roma e o início do período denominado Idade Média, momento em que o tributo necessitava do consenso para ser realizada sua cobrança, típico de homens livres em um cristianismo medieval (SCHOUERI, 2019, p. 20).

Após a Idade Média, a tributação alcança novos contornos que passam a aproximá-la do modelo atual de tributação que impera no Brasil e no mundo, surgindo institutos que prevalecem até a atualidade, como é o caso da imunidade tributária.

Com o fim da Idade Média, surge, no mundo, o modelo de Estado Financeiro que vai se subdividir em quatro modelos: o Estado Patrimonial, o Estado de Polícia, Estado Fiscal (este que se desenvolve atualmente) e o Estado Socialista (TORRES, 2013, p. 7).

O modelo de Estado Patrimonial se desenvolve como aquele capaz de gerar a riqueza que consome sem necessitar da tributação como meio para suprir as necessidades financeiras, isso em razão da confusão público-privada causada pelo próprio regime da monarquia absolutista, a importância do tributo é reduzida. Esse modelo de Estado é substituído pelo Estado de Polícia, em que o Estado assume forma de autoridade e se vale de todas as formas possíveis (inclusive o tributo) para satisfazer as necessidades do Estado, inicia-se o aumento da tributação (com o início da separação público-privada) como forma de garantia da segurança e bem-

estar da população. Por último, emerge o Estado Fiscal, modelo que vigora no Estado de Direito em que ocorre a completa cisão entre público e privado e a principal fonte de sustento do Estado passa a ser o tributo (SCHOUERI, 2019, p. 20 – 29).

Neste sentido, com a constituição de um Estado de Direito, o Direito Tributário, reconhecido como ramo didaticamente autônomo do Direito, passa a existir, de forma a regularizar a instituição e formas de cobrança dos tributos.

No Brasil, o regramento pátrio prescreve limitações ao Poder de tributar, normas provenientes da Constituição Federal de 1988, do Código Tributário Nacional (CTN) e demais códigos que compreendem o sistema tributário, que vão regular a instituição e cobrança de tributos. Segundo o professor Sérgio Leal:

O dever de recolher tributos aos cofres do Estado é resultado de uma relação jurídica complexa, formada entre o Sujeito Ativo e o Sujeito Passivo, em torno de uma prestação de caráter pecuniário, relativamente a qual o Estado tem o direito subjetivo de exigí-la e o contribuinte o dever jurídico de adimpli-la (SANTOS, 1996, p. 84).

Nesta seara, o presente trabalho de conclusão de curso tem o condão de tratar, não sobre a instituição, mas diretamente sobre a cobrança dos tributos pelo Estado, tendo como escopo específico a sujeição passiva nas obrigações tributárias, em específico com a inclusão dos sócios como responsáveis tributários.

A temática se fundamenta na pessoa jurídica, contribuinte, que ao inadimplir com a obrigação tributária principal, abrirá possibilidade de responsabilização dos sócios, o que somente restará configurado quando no ato de lançamento e, posteriormente, para fins de execução fiscal, na inscrição em dívida ativa, no redirecionamento da execução fiscal ou no incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Impende destacar, no entanto, que os institutos de proteção da autonomia patrimonial da personalidade jurídica estão presentes na Constituição de 1988, art. 1º, IV, que além de garantir sua atuação na ordem econômica, ainda prescreve garantia de proteção frente ao Poder Público (SANTINI; BEZERRA, 2011).

Neste sentido, mergulhando na perspectiva neoconstitucionalista, pode-se afirmar que, de acordo com (2020, p. 15):

[...] a construção (planejada) da Constituição não deve ser vista como um processo único, ocorrido de uma só vez por ocasião da Constituinte, mas como uma constante reconstrução (replanejamento), através da interpretação constitucional. Esta interpretação não se encontra, por sua vez, adstrita à jurisdição, em especial aos órgãos judicantes, devendo ser compartilhada, como um fenômeno pluralista, de que todos participem (ALVES; LEAL, 2020, p. 15).

Dessa forma, impende destacar que o objetivo constitucional deve integrar o imaginário social e, principalmente, os atos da administração pública, no sentido de observância do preceito constitucional que autoriza e garante a instituição da personalidade jurídica como forma de fomento da economia nacional.

Além da presença em sede constitucional, a proteção à personalidade jurídica está preconizada no art. 52 do CC/2002, na esfera penal e também no CPC/2015 com diversas formas de defesa contra práticas lesivas.

Observada a ausência de qualquer direito absoluto, sendo reconhecido que o patrimônio da pessoa jurídica poderá ser atingido caso haja previsão legal e, ainda, observadas as disposições constitucionais e infraconstitucionais acerca da temática, conclui-se que a prática tributária demonstra que a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas em defesa do patrimônio do sócio tem sido princípio reiteradas vezes violado.

Veja-se que o motivo principal de surgimento das personalidades jurídicas de responsabilidade limitada (sociedade limitada e sociedade anônima) e sua difusão está umbilicalmente relacionado à proteção do patrimônio da(s) pessoa(s) física(s) e/ou jurídica(s) proprietária(s). Assim, qualquer forma de lesão à pessoa jurídica, em último sentido, atingirá o patrimônio do(s) proprietário(s).

Reitera-se, a proteção à pessoa jurídica não é um direito absoluto, por essa razão o instituto do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, neste sentido, demonstra-se uma exceção à regra de proteção da pessoa jurídica em casos pontuais e específicos, previstos nos arts. 133 a 137 do CPC/2015.

Veja-se que, o incidente ocorrerá como exceção, o que denota claramente a preocupação do legislador/constituinte em proteger o patrimônio dos sócios da pessoa jurídica. Esta poderá ser desconsiderada, no caso do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, em situações bastante específicas, com requisitos para que se proceda a aplicação do incidente.

O mesmo método-regra se aplica à inscrição dos sócios na CDA (Certidão de Dívida Ativa), em que deve ser comprovada a ocorrência de uma das situações excepcionais autorizadas da inscrição, na forma da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1862, de 2018 e da Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 180, de 2010. Trata-se, em específico, dos débitos tributários federais.

Ocorre que, no âmbito das execuções fiscais federais, três são os momentos em que as garantias legais dos sócios podem ser violadas: na inscrição em Dívida Ativa, no redirecionamento da execução fiscal e na desconsideração da personalidade jurídica no curso do processo.

A formação da Certidão de Dívida Ativa, título executivo extrajudicial que instrui a execução fiscal, é de responsabilidade da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria da Fazenda Nacional, vide Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1862 e Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 180.

Já o momento judicial em que pode ocorrer a violação das normas jurídicas é o momento da desconsideração da personalidade jurídica que poderá ser requerida pelo Procurador da Fazenda Nacional que não houver incluído o sócio no título executivo extrajudicial, a Certidão de Dívida Ativa, bem como o redirecionamento das execuções.

Dessa forma, após analisados os liames que tornam os sócios incluídos nas execuções fiscais, pergunta-se: A atuação da Procuradoria da Fazenda Nacional e dos Juízos Federais na inclusão do(s) sócio(s) como executado(s) têm observado as normas do Direito tributário brasileiro?

1 DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS

Tratar da responsabilização dos sócios passa, necessariamente, pela compreensão da criação da pessoa jurídica, uma vez que só é possível tratar da limitação da responsabilidade do sócio a partir da correta compreensão do fundamento de existência da personificação das sociedades empresárias de responsabilidade limitada.

O Direito Tributário, neste sentido, é insuficiente em si mesmo para a completa e correta compreensão da responsabilidade dos sócios, para tanto, é necessário buscar os fundamentos na disciplina que trará luz à personalização das sociedades empresárias de responsabilidade limitada, em específico, o Direito Societário.

1.1 DA PERSONALIZAÇÃO DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS

A priori impende destacar que a personalização das sociedades empresárias não está sempre conexa com a limitação da responsabilidade dos sócios, assim, o ordenamento jurídico brasileiro guarda previsão de tipos empresariais que mesmo após a personalização da sociedade, ainda subsistirá a responsabilidade ilimitada dos sócios, como nas sociedades empresárias em nome coletivo (COELHO, 2019,).

Este, no entanto, não será o caso das sociedades limitadas e das sociedades anônimas, esses tipos empresariais guardam para si a característica da responsabilidade limitada (dos sócios), por essa razão, esses tipos empresariais são mais comumente adotados, é o que destaca as brilhantes professoras Alessandra Albuquerque, Cristina Pazó e Lívia Silva:

Uma das principais vantagens da concessão da personalidade jurídica é de limitar a responsabilidade dos sócios em relação aos bens da sociedade devidamente registrada. [...] nem sempre há obrigatória limitação da responsabilidade, visto que existem pessoas jurídicas que não se limitam, [mas] [...] a maioria se constitui como sociedade limitada, através da qual se admite que parcela do patrimônio dos membros seja remetida à sociedade, mas que se limite em si mesmo, como patrimônio independente daquele de cada um dos sócios (ALBUQUERQUE; PAZÓ; SILVA, 2015, p. 45)

Assim, para efeito do presente trabalho, a pesquisa se desenvolve por meio da caracterização das sociedades empresárias em que a responsabilidade dos sócios se revela limitada, em específico, reitera-se, as sociedades limitadas e anônimas, nos termos em que será desenvolvido nos tópicos subsequentes.

1.1.1 Classificação das pessoas jurídicas

Pessoas jurídicas são subdivididas em duas classificações quanto ao regime jurídico: pessoas jurídicas de direito público e pessoas jurídicas de direito privado. Este é o entendimento exarado no próprio Código Civil de 2002, art. 40, que preceitua que “as pessoas jurídicas são de direito público, interno ou externo, e de direito privado”.

O que distingue os grupos de pessoas jurídicas é especificamente o regime jurídico. Assim, na análise detida das pessoas jurídicas de direito público conclui-se que “encontram-se no âmbito do direito público”, uma das consequências dessa classificação é o gozo de prerrogativas características de pessoas jurídicas uma vez entendido que estas defendem os interesses públicos, portanto, de maior relevo em comparação aos interesses particulares (COELHO, 2019).

Em aspecto contrário encontram-se as pessoas jurídicas de direito privado. Estas são regidas pelo direito privado e não gozam das mesmas prerrogativas das pessoas jurídicas de direito público, uma vez que não defendem o interesse público ou interesse coletivo, mas o interesse individual.

Essas personalidades jurídicas de direito privado, por sua vez, são subdivididas tendo como critério divisor a origem dos recursos empregados em cada uma. Neste sentido, a doutrina estabelece pessoas jurídicas de direito privado: a) Estatais, que consistem naquelas cujo capital *houve contribuição do Poder Público*, é o caso das pessoas jurídicas integrantes da administração pública indireta que tem personalidade jurídica de direito privado, assim, as sociedades de economia mista e empresa públicas criadas para exploração de atividade econômica e fundações

governamentais; b) Particulares, que consistem em personalidades jurídicas constituídas *exclusivamente com recursos particulares* (COELHO, 2019).

Acerca das pessoas jurídicas de direito privado particulares, a doutrina ainda as subdivide em três novos grupos: a) Fundação (prevista no art. 62, CC), forma que não é resultado de esforços coletivos, mas de esforço individual do instituidor, que afeta um ou alguns de seus bens visando determinada finalidade; b) Associação (prevista no art. 53, CC), forma em que os esforços são coletivos buscando um mesmo fim, mas que não objetivam a lucratividade; e c) Sociedade, que se diferem dos dois demais modelos em razão da busca pela lucratividade, mas que também se constituem por esforços coletivos buscando um mesmo objetivo (COELHO, 2019).

Notadamente, se a temática do tópico é a responsabilidade dos sócios, busca-se tratar das pessoas jurídicas de direito público, particulares, na forma de sociedade. No entanto, antes de aprofundar na temática resta fazer outra distinção trazida pela doutrina do Direito Societário, qual seja, a divisão das sociedades em sociedades simples e sociedades empresárias.

Nesta seara, importa ressaltar que o escopo que aproxima os sócios é, notadamente, financeiro, significa dizer que aquele que constitui sociedade busca lucro e com isso o acúmulo de capital. Assim se destacam as duas formas de sociedade: a) Sociedade simples, que vai explorar as atividades econômicas sem ter como objetivo principal a lucratividade, sendo regida pela mesma disciplina aplicada às sociedades empresárias quanto o legislador for silente nas matérias contratuais e cooperativas; e b) Sociedade empresária, que explora a empresa, ou seja, desenvolve atividade econômica de produção ou circulação de bens ou serviços, normalmente sob a forma de sociedade limitada ou anônima (COELHO, 2019).

De forma clara, as sociedades empresárias se desenvolvem geralmente como sociedades limitadas¹ ou anônimas. Essa afirmativa remonta a tese firmada anteriormente de que os sócios, objetivando a lucratividade no desenvolvimento das

¹ Melhor denominada pela técnica empresarial de “Sociedade por quotas de responsabilidade limitada” (NEGRÃO, 2020).

atividades no domínio econômico, buscam formas societárias que resguardem o patrimônio pessoal, portanto, tipos empresariais de responsabilidade limitada.

O patrimônio pessoal dos sócios (das sociedades de responsabilidade limitada - sociedades limitadas e anônimas) restará garantido contra investidas dos sujeitos ativos de obrigações de titularidade das pessoas jurídicas quando integralizado o capital social, nesta hipótese não se caracterizará sequer a responsabilidade secundária prevista no art. 1.024, CC/2002 (NEGRÃO, 2020).

1.1.2 Efeitos da personalidade jurídica e princípio da autonomia patrimonial

Quando é constituída a sociedade empresária, ou seja, quando esta adquire, propriamente, personalidade jurídica, direitos e deveres ligados à relação da pessoa física ou jurídica instituidora e da pessoa jurídica instituída emergem. Nas palavras do brilhante autor Ulhoa (2019):

“[...] na medida em que a Lei estabelece a separação entre a pessoa jurídica e os membros que a compõem, consagrando o princípio da autonomia patrimonial, os sócios não podem ser considerados titulares dos direitos ou os deveres das prestações relacionados ao exercício da atividade econômica, explorada em conjunto. Será a própria pessoa jurídica da sociedade a titular de tais direitos e a devedora dessas obrigações” (COELHO, 2019).

Assim, a partir da instituição da pessoa jurídica, todas as obrigações, tanto civis quanto tributárias, são de responsabilidade da pessoa jurídica, tornando-a titular dos direitos e devedor das obrigações firmadas. A afirmativa se revela verossímil ao passo que após a personalização da sociedade as titularidades das obrigações, processuais e patrimoniais recaem diretamente sobre a pessoa jurídica.

Neste sentido, cumpre aprofundar no conteúdo normativo do princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, que é a norma que possibilita a obstaculizar os meios de atingir o patrimônio dos sócios em razão das obrigações contraídas pela pessoa jurídica.

Leciona Vasconcelos (2018) que o princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, previsto no art. 1.024, CC/2002², é o fundamento que possibilita a limitação da responsabilidade dos sócios.

Dessa forma, a interpretação sistêmica do ordenamento jurídico, dispendo o conjunto do art. 1.024 do Código Civil de 2002, o art. 49-A³, introduzido pela Lei de Liberdade Econômica (Lei n. 13.874/2019)⁴, denota um dos principais motivos para empreendedores e investidores aplicarem esforços financeiros em empresas próprias ou de terceiros, qual seja, a certeza de que o patrimônio particular não será atingido em razão das obrigações da pessoa jurídica é o fundamento do desenvolvimento empresarial e econômico de um País, por isso sua extrema importância, nas palavras de Fábio Ulhoa (2019):

[..] Sua importância para o desenvolvimento de atividades econômicas, da produção e circulação de bens e serviços, é fundamental, na medida em que limita a possibilidade de perdas nos investimentos mais arriscados. A partir da afirmação do postulado jurídico de que o patrimônio dos sócios não responde por dívidas da sociedade, motivam-se investidores e empreendedores a aplicar dinheiro em atividades econômicas de maior envergadura e risco. Se não existisse o princípio da separação patrimonial, os insucessos na exploração da empresa poderiam significar a perda de todos os bens particulares dos sócios, amealhados ao longo do trabalho de uma vida ou mesmo de gerações, e, nesse quadro, menos pessoas se sentiriam estimuladas a desenvolver novas atividades empresariais. No final, o potencial econômico do País não estaria eficientemente otimizado, e as pessoas em geral ficariam prejudicadas, tendo menos acesso a bens e serviços. O princípio da autonomia patrimonial é importantíssimo para que o direito discipline de forma adequada a exploração da atividade econômica (COELHO, 2019).

Assim, além da importância e interesse particular, quanto à figura dos sócios, o princípio da autonomia patrimonial também se destaca com relação à coletividade, uma vez que possibilita a existência de mais empresas, conseqüentemente, mais empregos e assim o desenvolvimento de uma economia nacional mais fortalecida.

² Art. 1.024 CC/2002 dispõe que “os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais”.

³ Dispõe o Art. 49-A, CC, com redação dada pela Lei da Liberdade Econômica: “Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos”.

⁴ A Lei da Liberdade Econômica emerge no ordenamento jurídico como mais uma forma de garantia do princípio da autonomia patrimonial, traça, objetivamente, formas de identificação dos requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica, é o que se depreende da redação do Art. 50, §§ 1º e 2º do Código Civil que foram inseridos pela referida Lei.

De forma pragmática é possível constatar que a instituição de uma pessoa jurídica passa pelo crivo do potencial sócio como uma forma de proteção do patrimônio pessoal de possíveis débitos da empresa da qual quer tornar-se sócio. Portanto, a supressão ou inaplicabilidade prática do princípio da autonomia patrimonial denunciam o descompromisso com os fundamentos de criação da personalidade jurídica.

Em outras palavras, se o fundamento de criação da personalidade jurídica de responsabilidade limitada é a proteção do patrimônio do sócio, a inobservância dos limites de responsabilização patrimonial do sócio expressam o descompromisso com o princípio da autonomia patrimonial e com os fundamentos da personalidade jurídica.

Ocorre que, apesar da responsabilidade dos sócios ser limitada nos tipos empresariais em análise no presente trabalho (sociedade limitada e sociedade anônima), fato é que ela existe e poderá ser aplicada excepcionalmente. Assim, somente quando preenchidos os requisitos legais é possível que o sócio figure como sujeito passivo de execuções cíveis e fiscais.

1.2 DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Primeiramente, importa compreender que, em matéria tributária, a sujeição passiva tributária, abarca dois sujeitos: o responsável e/ou o contribuinte, na forma do art. 121 do CTN⁵.

O contribuinte e/ou o responsável são as pessoas físicas ou jurídicas das quais é exigido o cumprimento da prestação pecuniária, no caso das obrigações principais, e

⁵ Art. 128, CTN. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

obrigações de fazer, no caso das obrigações acessórias⁶, vide art. 121, parágrafo único do CTN (CARVALHO, 2019, p. 335).

De acordo com Hugo de Brito Machado, a responsabilidade, em matéria tributária, se desenvolve em dois sentidos: O primeiro, amplo, determina a responsabilidade de qualquer sujeito passivo (contribuinte ou responsável) ao dever do Fisco de exigir crédito tributário; O segundo, estrito, se refere à responsabilidade de outrem, que não o contribuinte (vinculada ao fato gerador), perante o Fisco com relação ao crédito tributário, notoriamente, do responsável tributário (MACHADO, 2014, p.154)⁷.

O sócio, neste contexto, exsurge como responsável tributário, uma vez que não integra a relação jurídica-tributária fundada na regra matriz de incidência tributária, mas é um terceiro alheio à relação contributiva, que terá figurado como sujeito de uma relação específica de responsabilidade, nos termos que aduz a Ministra Ellen Gracie no julgamento do RE nº 562.276/PR:

A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. (STF, RE nº 562.276/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03/11/2010, DJe 10/02/2011)

Por meio da leitura do trecho do voto da Ministra é possível extrair, acertadamente, que a responsabilidade do terceiro não nasce conjuntamente à obrigação tributária. A Ministra, ao passo que expõe que existem “duas regras matrizes”, demonstra que o nascedouro da responsabilidade do terceiro terá pressupostos próprios para que ocorra.

⁶ O professor Paulo de Barros Carvalho discorda da nomenclatura “obrigações acessórias” trazida pela legislação (Art. 113, CTN). Neste sentido aponta que mais correta é a expressão “deveres instrumentais”, pelas seguintes razões: “[...] Deveres, com intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos desígnios tributários” (CARVALHO, 2019, p. 325).

⁷ Apesar do Ilustríssimo professor Hugo de Brito Machado utilizar-se da expressão “direito do Fisco de exigir” ao tratar da responsabilidade, é necessário destacar que a expressão, com todas as vênias, é entendida como equivocada, uma vez que pela redação do Art. 3º do CTN, é possível inferir que a atividade administrativa na cobrança do tributo é plenamente vinculada. Dessa forma, não se trata de direito (que induz à discricionariedade) do Fisco, mas de dever de cobrar tributo.

O contribuinte pratica o fato imponible, previsto na norma tributária, que faz surgir a obrigação tributária, portanto, ele mesmo deve arcar com o ônus. O terceiro, responsável tributário, somente terá o ônus de arcar com a responsabilidade decorrente da obrigação se ocorrido outro fato previsto em norma própria que prescreva a ele o ônus de arcar com a obrigação.

E assim deve ser. Veja-se que ao passo que o legislador, ao promulgar norma tributária, deve fazê-lo na observância dos princípios da vedação ao efeito confiscatório e da capacidade contributiva, a atividade legiferante parte de pressupostos subjetivos, ou seja, mede a capacidade contributiva daquele que é tributado, o contribuinte e não o responsável. Logo, a responsabilização de terceiros não pode ser regra, mas sim exceção.

De tal modo que, se da ocorrência do fato imponible, o sujeito passivo a ser tributado for automaticamente o responsável (enquanto terceiro e não o próprio contribuinte que pratica o fato gerador), este o será ao arrepio dos princípios constitucionais regentes. A tese exposta é defendida pelo professor Schoueri ao afirmar que “[...] não é o responsável aquele cuja capacidade contributiva foi manifestada no fato jurídico tributário” (SCHOUERI, 2019, p. 593).

A responsabilidade dos sócios, em específico naqueles tipos empresariais em que há limitação da responsabilidade dos sócios⁸, está prevista nos arts.134 e 135 do CTN, que tratam sobre, respectivamente, a responsabilidade de terceiros e sobre o ilícito tributário, que consiste na infração à Lei ou excesso de poder. Esses dispositivos normativos se traduzem na “regra-matriz de responsabilidade tributária” (dos sócios, em específico).

Cabe ressaltar, ainda, que a forma tributária de responsabilização dos sócios se difere bastante das demais formas de responsabilização em razão da sua objetividade quanto ao sócio que integrará o polo passivo da execução fiscal, devendo ser apenas o sócio-administrador, sobre aquele que tinha poder de gestão,

⁸ Neste sentido, a lição de Hugo de Brito Machado (2014, p. 163): “É claro que, tratando-se de sociedades nas quais a lei específica não limita a responsabilidade dos sócios, não há qualquer dificuldade. Entretanto, nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada e nas sociedades anônimas a questão é tormentosa”.

em conformidade com o art. 134, CTN. Essa característica tributária em muito as difere das normas do direito empresarial, uma vez que nesta seara não há clareza legal quanto a qual sócio deverá integrar o polo passivo caso ocorrido os fatos autorizadores da desconsideração da personalidade jurídica.

1.2.1 Análise dos dispositivos do CTN: Arts.134 e 135

O art. 134 do CTN versa especificamente sobre a responsabilidade de terceiro na impossibilidade de adimplemento de dada obrigação tributária pelo contribuinte. Infere-se, pela leitura do art. 134, III, CTN, que a responsabilidade dos sócios abarca tão somente o sócio-administrador. Além disso, pela redação do parágrafo único, essa responsabilidade não abrange a totalidade da obrigação principal, ou seja, o valor devido de tributo acrescido de juros e multa, mas tão somente o valor devido do tributo acrescido de penalidades de caráter moratório (MACHADO, 2014, p. 162).

A regra da responsabilidade, disposta no art. 134 do CTN é da solidariedade. A subsidiariedade se deve ao fato de que o dispositivo normativo elencado descreve alguns contribuintes naturais incapazes de responder pelos débitos tributários, assim, afirma Sacha Calmon (2016, p. 636):

O CTN diz que somente na “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal” é que os “representantes” se tornam “solidariamente” obrigados, conjuntamente com os seus “representados”, pelos débitos fiscais destes, assim mesmo apenas relativamente aos atos em que intervieram ou às omissões (culposas) de que foram efetivamente responsáveis (COÊLHO, 2016, p. 636).

Importa ater-se ao trecho explicitado do autor, uma vez que a diferença entre as responsabilidades subsidiária e solidária se revelam de extrema relevância em termos processuais e econômicos. Ser subsidiariamente responsável é ter o patrimônio atingido apenas após o esvaziamento do patrimônio do devedor principal, enquanto ser solidariamente responsável é não depender do esvaziamento do patrimônio do devedor principal para que o patrimônio do responsável seja atingido.

Interessante é o posicionamento do professor Luís Eduardo Schoueri que entende que a responsabilidade nasce subsidiária pela redação da norma, uma vez que dispõe, expressamente, que apenas após a impossibilidade de cumprimento da obrigação por parte do contribuinte é que se fará a cobrança do crédito perante o responsável. Entretanto, ao passo que a responsabilidade é caracterizada, torna-se solidária (SCHOUERI, 2019, p. 622).

Ressalta-se, todavia, que apesar de interessante o entendimento, este não é o que prevalece na doutrina ou o posicionamento que se reputa melhor, sendo mais correto afirmar que a responsabilidade é supletiva ou subsidiária, em outras palavras, só se exigirá o adimplemento do responsável após a exigência do Fisco ao contribuinte, assim, constatada a impossibilidade de adimplemento por este último, nasce a responsabilidade do terceiro, logo, supletiva.

Neste sentido, para a caracterização da responsabilidade tanto do art. 134 quanto do art. 135, ambos do CTN, é necessária a ocorrência de um fato imponible da “regra-matriz de responsabilidade”. Em se tratando do art. 134, CTN, o fato imponible é o ato ou omissão do responsável (é o que se depreende do *caput*) diretamente relacionados à impossibilidade do contribuinte de adimplir com a obrigação tributária correspondente (SCHOUERI, 2019, p. 623).

Sobre a matéria, o STJ (Superior Tribunal de Justiça) pacificou entendimento na Súmula nº 430, que dispõe que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Além da responsabilização dos administradores em decorrência de atos lícitos⁹ e culpáveis, presentes no art. 134, CTN, outros poderão ser considerados responsáveis pelo crédito tributário em razão dos excessos de poder, infração à Lei ou ao contrato social (atos ilícitos e dolosos), são os elencados no rol do art. 135 do

⁹ O professor Paulo de Barros trata de forma diferente ao passo que entende se tratar de atos ilícitos, conforme afirma: “A cabeça do artigo já diz muita coisa, e fizemos questão de grifar *nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis* porque revela a existência de um indistigável ilícito e do *animus puniendi* que inspirou o legislador, ao construir a prescrição normativa” (CARVALHO, 2019, p. 354).

CTN, em específico os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito público (SCHOUERI, 2019, p. 621).

Cabe ressaltar, que os mencionados no art. 135, III do CTN não se confundem com quaisquer sócios, assim, importa ressaltar o que afirma Machado:

[...] a simples condição de sócio não implica a responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a Lei fala em *diretores, gerentes ou representantes*. Não em *sócios*. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta (MACHADO, 2014, p. 164).

Observa-se, por meio da leitura, que nem todos os sócios têm responsabilidade tributária pelos débitos da empresa com responsabilidade limitada, apenas aqueles que praticam atos de administração da sociedade¹⁰ podem ser responsabilizados com base nos arts. 134 e 135 do CTN.

Insta informar, ainda, que o mero fato de ser sócio-administrador da sociedade não faz, necessariamente, que o sócio tenha que assumir a responsabilidade tributária, mas deve ser caracterizado os requisitos previstos no art. 134 ou 135, do CTN, para que seja identificada a responsabilidade do sócio, assim, os atos ou omissões, ou, ainda, o excesso de poder, infração à Lei ou ao contrato social.

Com relação ao art. 135 do CTN, grandes discussões doutrinárias se debruçam sobre a temática. O debate tem por base a expressão “créditos resultantes de atos ilícitos”, isso se deve ao fato de que haveriam duas interpretações possíveis para a expressão. Sendo amplamente adotada a tese de que o ato jurídico de que resulta a responsabilização pelo crédito é complexo, por isso divide-se em três aspectos: (a) ato ilícito praticado pelo responsável; (b) fato gerador (lícito); (c) nexos causal entre o ato ilícito e o fato gerador¹¹ (SCHOUERI, 2019, p.626).

¹⁰ A professora Fabiana Del Padre Tomé, em seu brilhantismo didático, aborda a temática com a frase de referência de uma propaganda televisiva “para ser pai tem que participar”. A professora explica, por analogia, que o sócio responsável tributário não poderá ser aquele que, simplesmente, assinou o contrato social, mas aquele que, devidamente, participa da administração da empresa (TOMÉ, 2020).

¹¹ A outra tese, defendida minoritariamente, entende que a responsabilidade pessoal se relaciona apenas às penalidades, decorrentes dos atos ilícitos dos sócios, compreendidas nas obrigações

Em se tratando do alcance da responsabilidade pessoal a que se refere o dispositivo legal, também se debate se a expressão afastaria por completo o contribuinte. Vê-se que a redação do art. 135 do CTN não é clara ao atribuir ou afastar a responsabilidade do contribuinte, no entanto, buscando interpretação sistêmica satisfatória ao conflito interpretativo é possível buscar maior clareza na redação do art. 128, CTN.

O referido dispositivo prescreve a necessidade de constar expressamente no texto legal as situações em que é excluída a responsabilidade do contribuinte ou aquelas em que a responsabilidade do contribuinte é subsidiária. Este é o entendimento partilhado pelo professor Hugo de Brito Machado:

[...] tratando-se de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do CTN [...]. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresso para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte (MACHADO, 2014, p. 166)

Portanto, utilizando da melhor hermenêutica (interpretação sistêmica), é possível concluir que a responsabilidade pessoal de que trata o art. 135 do CTN não exclui a responsabilidade do contribuinte¹². Este também é o entendimento do professor Luís Eduardo Schoueri, a que o presente trabalho se filia.

principais, tendo em vista que tributo não é sanção de ato ilícito na forma do art. 3º, CTN (SCHOUERI, 2019, p. 626).

¹² De acordo com o professor Sacha Calmon “[...] o art. 135 retira a “solidariedade” e a “subsidiariedade” do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com a infração de lei, contrato social ou estatuto. O regime gravado de responsabilidade tributária previsto no artigo estende-se, é óbvio, peremptoriamente, àquelas duas categorias de responsáveis previstas no rol dos incisos II e III [...]. O dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco” (COÊLHO, 2016, p. 640). O posicionamento do doutrinador é ímpar, entendendo que no caso previsto no art. 135, diferentemente do art. 134, o responsável deve arcar com a completude da obrigação tributária, o valor devido do tributo acrescido das multas e juros que lhe couberam. Neste sentido, sendo válido destacá-lo para fins de conhecimento, mas a tese não é adotada pelo presente trabalho, nos termos expostos no corpo do texto.

1.2.2 Análise do art. 124 do CTN

A priori, cumpre mencionar que não haveria qualquer razão de abordar o art. 124 do CTN ao tratar da responsabilidade dos sócios tendo em vista que o dispositivo normativo não faz qualquer menção que remeta à responsabilização dos sócios, prevista, especificamente, nos arts.134 e 135 do CTN.

Ocorre que, ao tratar da inscrição em dívida ativa, inserindo os sócios como sujeitos passivos, o dispositivo toma maior relevo ao passo que é ,demasiada e equivocadamente, utilizado pelo Fisco para inserir os sócios como responsáveis solidários nas autuações fiscais.

O argumento utilizado pela Receita Federal na inclusão dos sócios é motivado pela aplicação do art. 124, I, CTN¹³, em que prescreve a responsabilidade solidária nas situações em que houver “interesse comum” na constituição do fato gerador. Assim, o Fisco entende que há “interesse comum” entre o sócio e a pessoa jurídica por ele representada, aplicando o dispositivo com a, conseqüente, inclusão do sócio como sujeito passivo.

Essa interpretação normativa trazida pelo Fisco torna fragilizada a segurança jurídica tributária, tendo em vista que, partir do paradigma de que a atividade legiferante nacional não estabelece critérios para a responsabilização e suas espécies (subsidiária, solidária, pessoal e etc) faz compreender que inexistente qualquer barreira legal para que legislações ordinárias prescrevam sobre a extensão das responsabilidades, o que, de pronto fica posicionado, se verifica inverossímil (TAKANO, 2019, p. 88).

Insta ressaltar que mesmo havendo grotesca vagueza na expressão “interesse comum”, essa não poderá ser confundida com o interesse econômico¹⁴. O interesse

¹³ Art. 124, CTN. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

¹⁴ Interesse econômico é o interesse no “resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal” (STJ, 1ª Turma, REsp 859.616/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em

comum descrito na norma é definido como sendo aquele partilhado por sujeitos que integram o mesmo pólo da relação tributária em que todos contribuirão para a prática do fato gerador que enseja a exação, ou, citando diretamente o Dr. Caio Takano, “exige-se o concurso de contribuintes na realização daquele fato” (TAKANO, 2019, p. 115).

Em termos exemplificativos (na tentativa de concretizar o conceito), quando houver condomínio (imóvel com múltiplas personalidades proprietárias) o IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano) poderá ser exigido, em sua totalidade, de qualquer um dos proprietários, tendo em vista a responsabilidade solidária decorrente do interesse comum. Veja-se que, neste caso, há contribuição de cada um dos proprietários para a ocorrência do fato gerador, qual seja, a propriedade do imóvel situado em zona urbana.

Com total clareza, verifica-se a aplicação do conceito adotado ao caso hipotético. Não cabe, no entanto, adotar a tese do “interesse comum” renunciado no art. 124, I, CTN, para tratar de vantagens obtidas pelo não adimplemento da obrigação tributária principal (não pagamento do tributo), tendo em vista a impossibilidade de subsunção do fato à norma pelo próprio conceito de “interesse comum” (SCHOUERI, 2019, p. 588).

Adotando linguagem técnica do universo jurídico, a saber, o silogismo jurídico: (a) Premissa maior: São solidariamente obrigadas as pessoas que integram o mesmo pólo da relação jurídica-tributária em que todos contribuirão para a prática do fato gerador que enseja a exação; (b) Premissa menor: O sócio (terceiro) da pessoa jurídica contribuinte obteve vantagem com o inadimplemento da obrigação principal por parte da empresa; (c) Conclusão: O sócio (terceiro) da pessoa jurídica contribuinte que obteve vantagem com o inadimplemento da obrigação principal por parte da empresa não é solidariamente obrigado, uma vez que não integra o mesmo pólo da relação jurídica-tributária e não contribui para a prática do fato gerador que enseja a exação.

O conceito preceituado é fruto do entendimento doutrinário, mas não escapa ao entendimento jurisprudencial que vem sendo fixado pelo Superior Tribunal de Justiça. Esse Egrégio Tribunal já se pronuncia no sentido de compreender a distinção entre o interesse comum do interesse econômico e se manifesta no sentido de ser necessário o concurso de sujeitos no mesmo pólo da obrigação tributária para que seja caracterizado o interesse comum entre eles (TAKANO, 2019, p. 99). Neste sentido o trecho da ementa do AgInt no REsp 1540683/PE, este que demonstra por todos:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. POLO PASSIVO. EMPRESA NÃO INTEGRANTE DE GRUPO ECONÔMICO DE FATO, SEGUNDO O TRIBUNAL DE ORIGEM. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, DO CTN. AFASTAMENTO. ALEGADA OFENSA AO ART. 535 DO CPC/73. INEXISTÊNCIA. CONTROVÉRSIA RESOLVIDA À LUZ DAS PROVAS DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO, NA VIA ESPECIAL. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

[...] IV. Na forma da jurisprudência, "a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial" (EDcl no AgRg no REsp 1.511.682/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/11/2016). V. O entendimento firmado pelo Tribunal a quo - no sentido de que ora agravada não seria integrante de grupo econômico de fato ou que teria interesse na situação de fato que constituía o fato gerador da obrigação tributária, objeto da Execução Fiscal - não pode ser revisto, pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Especial, sob pena de ofensa ao comando inscrito na Súmula 7 desta Corte. Nesse sentido: STJ, AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 27/03/2015; AgRg no AREsp 549.850/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 15/05/2018; AgInt no AREsp 844.055/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/05/2017. VI. Agravo interno improvido. (AgInt no REsp 1540683 / PE (2015/0156021-8), Relator(a) Ministra ASSULETE MAGALHÃES, Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA, Data do Julgamento 21/03/2019, DJe 02/04/2019)

O STJ ao adotar que a caracterização da responsabilidade solidária do art. 124, I, CTN, "demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial", afasta qualquer possibilidade da adoção da expressão "interesse comum" como sinônimo de interesse econômico, tornando parte integrante do conceito a necessidade, reitera-se, do concurso de sujeitos no mesmo pólo da obrigação tributária.

Em qualquer dos casos dos arts.124, 134 e 135 do CTN, havendo ou não equívoco interpretativo das normas do Direito Tributário, sempre recairá à Receita Federal e à Procuradoria da Fazenda Nacional o ônus de provar no processo administrativo¹⁵ a ocorrência dos fatos a que fazem subsunção às normas tributárias, como forma de caracterização das responsabilidades dos terceiros, a que se trata no tópico subsequente.

2 FORMAÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO EXTRAJUDICIAL: CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

Os requisitos essenciais para o ajuizamento de qualquer procedimento executório são a existência de: (1) um título executivo, cabendo ser judicial ou extrajudicial; e (2) a exigibilidade da obrigação, ou seja, o inadimplemento (absoluto ou relativo) por parte do devedor.

Ao aprofundar nos requisitos das execuções, observa-se, primeiramente, a necessidade de um título executivo que consistirá, na execução fiscal, em um título executivo extrajudicial público, documento oficial da Administração Pública (THEODORO JÚNIOR, 2016, p. 473). Esse título executivo deve expressar uma obrigação certa, líquida e exigível, na forma do art. 783 do CPC/2015¹⁶.

O segundo requisito é a exigibilidade da obrigação que se relaciona diretamente ao inadimplemento, instituto do direito civil, que consiste em um ato jurídico omissivo ou comissivo por parte do devedor, podendo ser dividido em duas espécies: (1)

¹⁵ Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2011, p. 623), processo administrativo é “[...] instrumento indispensável para o exercício da função administrativa; tudo o que a Administração Pública faz, operações materiais ou atos jurídicos, fica documentado em um processo; cada vez que ela for tomar uma decisão, executar uma obra, celebrar um contrato, editar um regulamento, o ato final é sempre precedido de uma série de atos materiais ou jurídicos, consistentes em estudos, pareceres, informações, laudos, audiências, enfim, tudo o que for necessário para instruir, preparar e fundamentar o ato final objetivado pela Administração”. Dessa forma, ao tratar da formação da Certidão de Dívida Ativa ou inscrição em dívida ativa, tratamos do o próprio conjunto de atos motivados e fundamentados em um conjunto probatório que formarão o título executivo extrajudicial, base da execução fiscal. O tópico, em si, trata sobre o conjunto de formalidades necessárias à emissão da CDA.

¹⁶ Art. 783, CPC/2015. A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível.

absoluto, quando o credor não tem mais interesse que a obrigação seja cumprida, seja por uma questão de fato ou de direito, em que haverá conversão em perdas e danos; e (2) relativo, quando subsiste interesse por parte do credor no cumprimento da obrigação, mesmo que ela seja cumprida de forma tardia, sem prejuízo de receber perdas e danos.

O inadimplemento das obrigações tributárias vai gerar sempre o interesse da Fazenda em obter o cumprimento da obrigação, mesmo de forma tardia, sendo, neste caso, aplicados multa, juros e correção monetária.

Nas relações jurídicas-tributárias, preenchidos todos os pressupostos, deverá a Receita Federal em conjunto com a Procuradoria da Fazenda Nacional inscrever o devedor em dívida ativa, o título executivo extrajudicial público das execuções fiscais.

Ao tratar dos títulos executivos, importa ressaltar que podem ser derivados de decisões judiciais transitadas em julgado, chamados de títulos executivos judiciais, bem como outros, derivados da relação jurídica entre as partes, mas que independem de uma decisão judicial, notadamente, os títulos executivos extrajudiciais (COÊLHO, 2016, p. 644).

Esses títulos executivos extrajudiciais são classificados em particulares ou públicos. Os particulares são derivados de um negócio jurídico, bilateral, entre as partes, enquanto os públicos se distinguem por serem ato unilateral da atividade da administração pública capaz de gerar o documento oficial fundamental da execução (THEODORO JÚNIOR, 2016, p. 473).

Veja-se, a Certidão de Dívida Ativa (CDA) é título executivo extrajudicial (art. 784, IX, CPC/2015) público por excelência, uma vez que não se constitui por decisão judicial, evidenciando ser extrajudicial, e é o ato unilateral da administração pública que a constitui, conclui-se, público.

O Código de Processo Civil de 2015 enumera, de forma taxativa no art. 784, os títulos executivos extrajudiciais. Neste sentido, o CPC/2015 enumera a Certidão de

Dívida Ativa como título executivo extrajudicial, no entanto essa característica não impede a existência de outras normas que prescrevam as formalidades de sua formação, o que, de forma pragmática, ocorre, como será demonstrado adiante.

Com relação aos requisitos para a inscrição em dívida ativa é necessário que: (a) o crédito já esteja constituído, o que implica afirmar, em termos tributários, que já tenha ocorrido o ato de lançamento; e (b) que este crédito permaneça em aberto em razão do inadimplemento do contribuinte¹⁷. Essa é a conclusão a que se chega em razão do disposto no CTN (arts.201-204), LEF (art. 3º, §2º) e da Lei n. 4.320/64 (art. 39) (PAULSEN, 2019, p. 384).

O ato de lançamento tributário que constitui o crédito tributário ocorre no âmbito da RFB, enquanto a inscrição em dívida ativa, na PGFN. Os procuradores da Fazenda Nacional, só deverão inscrever em dívida ativa aqueles créditos legalmente constituídos, em que não constam irregularidades formais ou materiais, vide art. 2º, §§3º e 4º da LEF; art. 12 da LC 73/93; e Lei n. 11.457/07 (PAULSEN, 2019, p. 385).

Após a análise completa da PGFN é que poderá ser o crédito tributário inscrito (via Termo de Inscrição em Dívida Ativa, conforme art. 2º, §5º, LEF) em dívida ativa, sendo necessário abordar todos os requisitos dos art. 202, CTN e art. 2º, §5º, LEF, são eles: (a) o nome do devedor, dos co-responsáveis e seus domicílio (quando conhecidos); (b) o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; (c) a origem, a natureza e o fundamento legal do débito; (d) a indicação do débito está sujeito à atualização monetária, seu fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; (d) a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e (e) o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

¹⁷ Corroborar Sacha Calmon ao passo que afirma: “Transposto o *dies ad quem* sem adimplemento, o crédito tributário é inscrito em dívida ativa e passa a constituir dívida ativa tributária capaz de ensejar a ação de execução fiscal, pois a certidão de dívida ativa é título executivo extrajudicial, a teor do CPC (art. 784, IX)” (COELHO, 2020, p. 1011).

Apesar da temática extensa, em razão do recorte temático do presente trabalho, atenta-se ao item “a” da listagem acima, que trata do nome do contribuinte-devedor e dos corresponsáveis.

Dessa forma, conclui-se que a inscrição em dívida ativa também poderá implicar a inclusão dos sócios no título executivo extrajudicial. Como visto no tópico supra, para incluir o sócio como responsável tributário é necessário preencher os requisitos materiais do art. 134 ou do art. 135, ambos do CTN (COÊLHO, 2016, p. 644).

Todavia, observando os precedentes judiciais que tratam sobre a matéria é inconcebível não perceber que os juízos não se atentam suficientemente aos requisitos previstos na legislação para inclusão dos sócios no documento fiscal, é o que ressalta Sacha Calmon:

Cabe aqui reprovar uma prática assaz disseminada em nosso aparato jurisdicional. Os juízes, fazendo tábua rasa do art. 5º, LV, CRFB, que assegura nas esferas administrativa e judicial o contraditório e a ampla defesa, sem sequer saberem se os dirigentes de sociedades e mesmo seus simples sócios agiram ao menos com culpa (art. 134, CTN), admitem-nos como coobrigados e, portanto, coexecutados, não apenas *initio litis*, mas durante o processo de execução, chegando ao ponto de admitir a substituição graciosa das CDA (Certidões de Dívida Ativa) [...] (COÊLHO, 2016, p. 644).

Neste panorama prático das execuções fiscais no cenário jurisdicional brasileiro, é necessário compreender a completude do procedimento administrativo¹⁸ necessário à formação da CDA para, conseqüentemente, entender o fundamento de validade da inclusão do sócio no documento, tendo em vista que o CTN não é silente e prescreve com clareza as hipóteses materiais de responsabilização dos sócios.

No mesmo sentido, impende destacar que Hugo de Brito Machado (2018, p. 418-419) expressamente informa que o momento de constatação da corresponsabilidade é o próprio processo administrativo ou o momento administrativo do lançamento. Tal afirmativa transmite a importância do conhecimento técnico das formalidades que

¹⁸ Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, procedimento administrativo “[...] é o conjunto de formalidades que devem ser observadas para a prática de certos atos administrativos; equivale a rito, a forma de proceder; o procedimento se desenvolve dentro de um processo administrativo” (2011, p. 623). Aqui, trata-se, especificamente, de descrição do conjunto de formalidades necessárias à emissão de documento válido que instrua a execução fiscal.

envolvem o processo administrativo, para então, concluir pela (in)validade da inclusão dos sócios no pólo passivo obrigacional.

Assim, compreendendo a temática, passa-se a abordar a forma de tornar sujeito passivo da relação jurídica o responsável tributário após devidamente compreendido e comprovado o fato gerador da regra-matriz de responsabilidade tributária.

2.1 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

O procedimento administrativo para a inscrição do débito fiscal em dívida ativa, formação da CDA (reitera-se, o título executivo extrajudicial público que figura nas execuções fiscais), se desenvolverá em duas etapas, cada qual em um respectivo órgão. A primeira etapa se dará com a formação do auto de infração no âmbito da Receita Federal, enquanto a segunda parte se formará, no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, já com a emissão da CDA (Certidão de Dívida Ativa), propriamente dita.

Acerca dos regramentos destes procedimentos administrativos, ambos têm previsão de existência no art. 201 do CTN; no art. 2º da LEF; no art. 784,IX do CPC/2015 e encontram regramentos próprios em cada um dos órgãos, assim, a IN nº 1862/2018 da RFB e Portaria nº 180/2010 da PGFN.

Estes procedimentos administrativos seguem as fases na ordem apontada, ou seja, primeiro constitui-se o crédito tributário na RFB, para, posteriormente, inscrever o débito fiscal em dívida ativa no âmbito da PGFN. Há lógica jurídica no procedimento ter a ordem apontada, veja-se, há necessidade de existência do crédito tributário¹⁹ antes da formação do título executivo extrajudicial público.

¹⁹ Neste sentido, é curioso refletir a questão tributária de formação do crédito. No âmbito do direito civil, o crédito se revela elemento espiritual das obrigações civis, ou seja, nasce com a obrigação e emerge quando o devedor se torna inadimplente. No direito tributário, para haver a caracterização do crédito tributário, é necessário que ocorra o ato de lançamento. Essa imposição legal impede que, apenas pela existência da obrigação se exija seu cumprimento, deve, antes, ocorrer o ato de lançamento para constituir o crédito.

2.1.1 O procedimento administrativo junto à Receita Federal em conformidade com a instrução normativa nº 1862/2018 (RFB)

Primeiramente, importa esclarecer que, por mais que a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil tenha redação extensa, para o presente trabalho, importa tratar sobre os requisitos para a inclusão do sócio no auto de infração. Dessa forma, para tratar sobre o recorte temática feito, não compete ao texto tratar sobre a totalidade da instrução.

A normativa da Receita Federal do Brasil dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma disposta no *caput* do art. 1º da IN nº 1862/2018.

No parágrafo único do dispositivo, observa-se a necessidade de observância se houve fato jurídico tributário (fato gerador) autorizador da implicação em obrigação tributária, para que nesta, seja possível vislumbrar a responsabilidade tributária, inclusive, segundo o inciso II, atribuindo-a a terceiro²⁰.

Vejamos que a norma previamente reconhece o conteúdo decisório do STJ (RE nº 562.276/PR), ao passo que explicita, no inciso I, a necessidade de elementos caracterizadores da regra-matriz de incidência e da regra-matriz de responsabilidade, ambas tributárias.

Adentrando o art. 2º da instrução, o texto normativo começa a delinear traços procedimentais a serem seguidos pela Receita Federal do Brasil na inclusão de terceiros, assim estabelece que toda formalização em relação à pluralidade de sujeitos passivos deverá estar documentada no lançamento de ofício.

²⁰ Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Parágrafo único. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, considera-se que:

I - a responsabilidade tributária pressupõe a existência da regra-matriz de incidência tributária, referente à obrigação tributária, e da regra-matriz de responsabilidade tributária;

II - a imputação de responsabilidade tributária é o procedimento administrativo para atribuir responsabilidade tributária a terceiro que não consta da relação tributária como contribuinte ou como substituto tributário, nas hipóteses legais.

No lançamento de ofício, vide redação do art. 3º, deverá conter: I) a qualificação dos sujeitos passivos; II) descrição dos fatos que ensejam a responsabilidade tributária; III) o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade decorrente dos fatos que ensejam a responsabilidade; e IV) o montante de crédito imputado. Além disso, a regra procedimental exige documentos probatórios que comprovem a responsabilidade tributária.

Veja-se que, neste dispositivo, a RFB estabelece todos os elementos que devem constar no lançamento de ofício, impende destacar, no papel de jurista observando as entrelinhas normativas, que a qualificação dos sujeitos passivos, os fatos ensejadores da responsabilização e o enquadramento legal da responsabilidade dos sujeitos passivos servirão, em última instância, como elementos probatórios da ocorrência de um fato jurídico que ensejou a aplicação da regra-matriz de responsabilidade tributária.

Importa ressaltar que, no direito tributário, os elementos probatórios tem caráter fundamental na subsunção do fato à norma. De outro ângulo, é insuficiente a observância de regras formais quando a materialidade do fato jurídico-tributário²¹ não fora demonstrada (TOMÉ, 2010, p. 5-6).

No caso da responsabilização, em específico, veja-se: necessário demonstrar a materialidade dos fatos que ensejam a responsabilização do sócio, assim, de forma técnica, os fatos previstos nos arts.134 e 135 do CTN.

A seguir, o diploma legal (art. 4º), traz a ampla defesa e contraditório para o processo administrativo prevendo a cientificação dos sujeitos passivos autuados possibilitando duas ações por parte do sujeito passivo: o adimplemento do débito autuado ou a defesa administrativa por meio da impugnação, com prazo de quinze dias contados a partir da data de cientificação do lançamento de ofício (art. 5º, Decreto nº. 70.235/72).

²¹ Segundo a professora Doutora Fabiana Del Padre Tomé, trata-se de fato e não evento tributário, posto isso, utiliza-se das palavras de Paulo de Barros Carvalho: “[...] Transmitido de maneira mais direta: fato jurídico requer linguagem competente, isto é, linguagem das provas, sem o que será mero evento, a despeito do interesse que possa suscitar no contexto da instável e turbulenta vida social” (CARVALHO, 2008, p. 824 *apud* TOMÉ, 2010, p. 6).

Essa ciência dada ao sujeito passivo normalmente ocorre via notificação enviada via correio físico. No entanto, poderá ocorrer via correio eletrônico ou e-CAC, caso o sujeito passivo tenha cadastro no sistema.

A impugnação poderá tratar do crédito tributário ou do vínculo de responsabilidade de um ou mais sujeitos passivos. Além disso, apresentada tempestivamente, poderá suspender a exigibilidade do crédito tributário com relação a todos os sujeitos passivos (art. 5º), desde que não seja exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade de um determinado sujeito.

Transcorrido o prazo para que todos os sujeitos passivos apresentem impugnações é que o processo administrativo vai para julgamento da(s) impugnação(ões) apresentada(s). Neste sentido, apresentada impugnação julgada, quando o sujeito passivo optar pelo recurso voluntário, este também aproveitará aos demais, em não se tratando especificamente sobre o vínculo de responsabilidade de um determinado sujeito.

Ademais, a desistência de recurso voluntário ou impugnação de um dos sujeitos não implica desistência de todos os sujeitos passivos.

Acerca dos elementos probatórios que devem ser acostados nos autos, verifica-se que o art. 6º traz disposição acerca das diligências e perícias necessárias, prevendo que os autuados deverão ser cientificados dos resultados (e não da realização) das provas colhidas possibilitando manifestação em trinta dias.

Na ausência de pagamento do débito fiscal e não havendo impugnação a Receita Federal do Brasil declara revelia de todos os sujeitos passivos do auto de infração. Exceção à regra é a impugnação de um dos sujeitos passivos que versar sobre o vínculo de responsabilidade deste com o débito fiscal, neste caso, não havendo outra impugnação que aproveite aos demais, será declarada revelia para os demais.

Na forma do art. 21 da Instrução Normativa, o processo administrativo será encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa, exceto se houver impugnação quanto ao vínculo com o débito fiscal, nesta hipótese

encaminham-se o auto de infração relativo àqueles autuados que permaneceram silentes quanto ao vínculo.

Não cabe, com o recorte temático do presente trabalho, tratar sobre os demais artigos da Instrução Normativa da RFB, tendo em vista que tratarão sobre possibilidade de: extinção do crédito pelo adimplemento total do débito, na forma de compensação, de pagamento de um dos sujeitos passivos ou de todos; ou suspensão do crédito pelo parcelamento.

Para tratar da inscrição em dívida ativa que constituirá o título executivo extrajudicial é necessário que o débito tributário seja constituído definitivamente na fase administrativa da RFB. Dessa forma, as demais disposições não serão tratadas neste trabalho em razão, exclusivamente, do recorte temático realizado.

2.1.2 O procedimento administrativo junto à Procuradoria da Fazenda Nacional de acordo com a portaria nº 180/2010 (PGFN)

A Portaria nº 180/2010 dispõe especificamente sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor.

Necessário rememorar que o processo administrativo iniciado na Procuradoria da Fazenda Nacional advém do processo administrativo terminado na Receita Federal do Brasil, pelo qual exsurge um auto de infração encaminhado à PGFN para que a dívida descrita seja inscrita em dívida ativa (por meio do Termo de Inscrição em Dívida Ativa).

A inscrição em dívida ativa só poderá ocorrer após o lançamento, com a constituição do crédito tributário e após decorrido o prazo para o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, com a caracterização do inadimplemento, é o que afirma Luciano Amaro:

Uma vez esgotado o prazo para pagamento assinado ao sujeito passivo, compete à Fazenda Pública proceder à inscrição da dívida ativa em livro

próprio (art. 201), com os requisitos exigidos pelo art. 202 e seu parágrafo único, relativos à identificação do devedor e corresponsáveis, valor devido, fundamento legal, data de inscrição, identificação do processo administrativo que houver, mais a indicação do livro e folha da inscrição (AMARO, 2014, p. 345-346).

A começar, o art. 1º, da Portaria, traz a repetição da redação do art. 135, III, CTN, no que tange à necessidade de caracterização dos atos de administração exercidos por aquele que será inserido como responsável solidário.

O art. 2º, de forma mais objetiva, vai traçar diretrizes para a inscrição dos terceiros como corresponsáveis na CDA. Para tanto, estabelece ser necessária a declaração fundamentada da autoridade competente da RFB ou da PGFN acerca da ocorrência de qualquer das quatro situações: I) excesso de poderes; II) infração à lei; III) infração ao contrato social ou estatuto; e IV) dissolução irregular da pessoa jurídica.

Antes de prosseguir com a tratativa dos regramentos, reitera-se o que foi tratado no tópico da responsabilidade prevista no art. 135, CTN: tratar de “infração à Lei, contrato social ou estatuto” não implica tratar no mero inadimplemento do tributo, portanto, ao tratar de “infração à Lei” repousa o entendimento de que será infração à Lei não tributária e, quando tributária, aquela que não trata especificamente do inadimplemento (sendo este caso tratado pelo art. 134, CTN)²².

Com relação ao excesso de poderes de que trata o dispositivo, são estes “os atos praticados pelos administradores, dentro do objeto social da pessoa jurídica, porém fora dos limites de atuação desses, são considerados atos ilícitos” (PERSECHINI, 2009). Em síntese, todas as hipóteses de responsabilização que trata o art. 135 do CTN e o art. 2º da Portaria 180 da PGFN são hipóteses de ilícitos, inclusive a dissolução irregular.

Com relação à última hipótese, a dissolução irregular da pessoa jurídica, percebe-se haver um alargamento dos terceiros passíveis de responsabilização. A norma

²² Esse é o entendimento adotado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.101.728/SP, quando afirma “é igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN” (STJ, REsp n. 1.101.728/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 11/03/2009, DJe 23/03/2009).

descreve que podem ser responsabilizados os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular ou à época do fato gerador, quando comprovado que a saída destes da pessoa jurídica é fraudulenta.

Alguns comentários críticos são absolutamente necessários após o entendimento do que tratam os dispositivos da Portaria interpretados conjuntamente. Em apertada síntese, pode-se afirmar, com base nas leituras do professor Luís Eduardo Schoueri, que a responsabilização dos gerentes está prevista no art. 135 do CTN, mas que neste dispositivo não consta qualquer previsão da dissolução irregular da pessoa jurídica como hipótese suficiente para a responsabilização do gerente, devendo ser caracterizada conjuntamente à prática de um ilícito (SCHOUERI, 2019, p. 633-634).

O art. 4º da mesma norma adverte que o Procurador deverá, se constatada a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 2º, juntar aos autos documentos comprobatórios e, após, de forma fundamentada, declará-las e inscrever o nome do responsável solidário.

Ao inovar no ordenamento jurídico, a Portaria descreve com clareza a necessidade dos elementos probatórios constarem no processo administrativo. O reconhecimento da necessidade de provar a ocorrência do fato gerador da responsabilidade do terceiro é necessário e, absolutamente, técnico do ponto de vista da análise sistêmica das normas tributárias.

O art. 5º descreve a possibilidade da inclusão do terceiro na CDA após o ajuizamento da execução fiscal, segundo o dispositivo havendo responsável solidário, o Procurador deverá proceder, munido da documentação comprobatória, com a inclusão do responsável na referida certidão.

Acerca deste dispositivo, cabe ressaltar que é assunto sumulado pelo STJ, na Súmula enumerada 392²³. Segundo a Súmula, o Fisco pode substituir a CDA até a prolação da sentença dos embargos à execução, essa substituição pode se dar em

²³ Súmula nº 392, STJ. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

razão de erro material ou formal, mas não poderá modificar o sujeito passivo da execução. As razões para a tomada da decisão são que o título executivo extrajudicial deve refletir o processo administrativo que o antecede, respeitando a ampla defesa e o contraditório do contribuinte e oportunizando a defesa administrativa.

De acordo com art. 6º, da Portaria, não havendo comprovação das hipóteses previstas no art. 2º, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, não sendo o caso de prosseguimento da execução fiscal contra o devedor principal ou outro codevedor, deverá requerer a suspensão do feito por 90 (noventa) dias e diligenciar para produção de provas necessárias à inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União.

Após realizado a completude do processo administrativo, a Procuradoria da Fazenda Nacional deverá, de acordo com o caso concreto, proceder com a inclusão ou não dos responsáveis nas inscrições em dívida ativa.

2.1.3 O procedimento administrativo de reconhecimento de responsabilidade previsto na Portaria nº 948/2017 (PGFN)

A Portaria da PGFN nº 948/2017, mais recente que a Portaria nº 180/2010, também da PGFN, regulamenta o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional.

De forma mais específica, elucida o art. 1º da Portaria nº 948/2017 que a regulamentação trazida enuncia o procedimento administrativo para apuração de responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN.

O procedimento, vide redação do art. 2º, se instaura por iniciativa da PGFN e deve ser movido contra o terceiro cuja responsabilidade se pretende apurar. Neste

sentido, deve indicar os indícios da dissolução irregular da pessoa jurídica devedora, contendo, no mínimo: (a) a identificação da pessoa jurídica cuja dissolução irregular supostamente ocorreu; (b) a identificação do terceiro supostamente responsável; (c) os elementos fáticos caracterizadores da dissolução irregular da pessoa jurídica; (d) os fundamentos jurídicos (regra-matriz de responsabilidade) da imputação da responsabilidade pela dívida ao terceiro; e (e) a discriminação e valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa objeto do procedimento (consolidando a liquidez e certeza).

Instaurado o procedimento, o terceiro deverá ser notificado para, caso queira, apresentar defesa administrativa cabível (impugnação), na forma do art. 3º da Portaria 948/2017. A impugnação será realizada junto à PGFN e apreciada por Procurador da Fazenda Nacional (art. 5º), no entanto a matéria cabível na impugnação se limita somente ao PARR (art. 4º, §2º), não podendo o contribuinte defender-se, a título exemplificativo, do ato de lançamento que originou o crédito tributário, sendo essa uma limitação imposta aos princípios da ampla defesa, contraditório e, conseqüentemente, ao princípio do devido processo legal.

No caso de impugnado o processo administrativo, restando a decisão desfavorável ao contribuinte, este ainda poderá interpor recurso administrativo (recurso voluntário) no prazo de 10 dias, sendo que o recurso será julgado também por autoridade da PGFN, no entanto, de maior hierarquia (art. 6º, §3º).

Não modificado o entendimento pela via da impugnação ou do recurso administrativo, o terceiro será considerado, em âmbito administrativo, responsável, podendo se estender a todos os débitos fiscais em aberto da pessoa jurídica irregularmente dissolvida (art. 7º, §1º), só sendo afastada a possibilidade da extensão quando houver elementos fáticos ou jurídicos que afastem a possibilidade.

2.2 A PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

Primeiramente, importa compreender que, de acordo com o art. 2º, §3º da Lei 6830/85, a saber, a Lei de Execuções Fiscais (LEF), a inscrição em dívida ativa configura ato de controle administrativo da legalidade (TAVARES, 2013).

Sendo um ato de controle administrativo da legalidade, nos permite concluir que, como todo ato administrativo, a inscrição em dívida ativa vai gozar de prerrogativas próprias dos atos administrativos: a presunção de legitimidade e veracidade, a que trata Maria Sylvia Zanella Di Pietro, como sendo a presunção de conformidade com a Lei de todos os atos administrativos do processo administrativos e presunção de veracidade quanto aos fatos alegados pela Administração Pública (DI PIETRO, 2011, p. 200).

Este é um importante paradigma administrativo ao qual deve compreender o intérprete tributarista. Essa presunção de legitimidade e veracidade da Certidão de Dívida Ativa confere ao ato administrativo o condão de iniciar uma execução fiscal, presumindo-se legítimo e verossímil, mas sendo cabível prova em contrário.

Assim, a certidão de dívida ativa goza de presunção de liquidez (quanto ao *quantum* devido) e certeza (quando a legalidade exigida pelo procedimento), importa dizer que tem o efeito de prova pré-constituída, nos moldes do art. 204, CTN e art. 3º da LEF (Lei de Execuções Fiscais). Não há que se afirmar, contudo, que a presunção é absoluta, cabendo prova em contrário, na forma do art. 204, parágrafo único do CTN e art. 3º, parágrafo único da LEF (MACHADO, 2014, p. 264).

Essa presunção de liquidez e certeza não decorre da previsão legal trazida pelo art. 204 do CTN, mas do procedimento administrativo que antecede a prática do ato administrativo, assim, afirma Hugo de Brito Machado:

[...] Ela decorre da circunstância de ser a inscrição de dívida ativa precedida de apuração em regular processo administrativo, no qual é assegurada ampla defesa ao sujeito passivo da obrigação tributária. Por isto mesmo, para superar tal presunção basta a demonstração de que no processo

administrativo ocorreu cerceamento deste direito fundamental. A prova inequívoca a que se refere o parágrafo único do art. 204, CTN não há de ser necessariamente sobre a existência ou ao valor da dívida. Pode ser apenas quanto a falhas no procedimento de sua apuração (MACHADO, 2014, p. 264).

O trecho destacado do professor Hugo de Brito Machado é esclarecedor ao passo que demonstra a importância de um processo administrativo bem instruído e que obedeça às normas de cunho procedimental acerca da inscrição em dívida ativa. Ademais, Maria Sylvia coadunando com a tese exposta, traz como um dos fundamentos da presunção dos atos administrativos “[...] o procedimento e as formalidades que precedem a sua edição, os quais constituem garantia de observância da Lei” (DI PIETRO, 2011, p. 200).

Tal importância decorre do fato de que havendo quaisquer omissões ou equívocos no processo administrativo o título executivo pode ser declarado nulo. Enlaçam as matérias de direito público, ao passo que a presunção de legitimidade e veracidade dos atos administrativos geram o efeito de inversão do ônus da prova. Dessa forma, mesmo que a Administração Pública tenha praticado o ato, o ônus de agir e de provar quaisquer ilegalidades pertence ao interessado (DI PIETRO, 2011, p. 200).

Os efeitos da alegação da nulidade são diversos, assim: (a) havendo substituição da certidão nula antes da decisão de primeiro grau²⁴, a nulidade é sanada, cabendo ao interessado manifestar-se acerca de novos vícios na certidão substituta; (b) havendo julgamento de nulidade mantido pela segunda instância a nulidade não poderá ser sanada, cabendo à Fazenda Nacional emitir nova certidão e ajuizar nova ação dentro do prazo prescricional tributário; e (c) havendo julgamento pela plena conformidade da certidão com a legislação pela primeira ou segunda instância, a certidão não é nula, seguindo o trâmite da execução fiscal (MACHADO, 2014, p. 263).

Outras discussões doutrinárias e jurisprudenciais acrescentam limites à presunção de liquidez e certeza da CDA, são elas o limite da liquidez da CDA com relação às

²⁴ Cabe especial atenção ao disposto pela Súmula nº 392 do STJ, que dispõe que “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”.

correções monetárias e juros de mora. Algumas das discussões já se assentam na jurisprudência, como é o caso da correção monetária, em que o STJ expressamente autoriza, nos seguintes termos:

CDA – CORREÇÃO MONETÁRIA – LIQUIDEZ. A ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA NÃO ALTERA O VALOR DA DÍVIDA EXPRESSA NA CDA, QUE CONSERVA OS REQUISITOS DE LIQUIDEZ, CERTEZA E EXIGIBILIDADE. RECURSO IMPROVIDO. (REsp 90.591/MG, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/11/1997, DJ 09/03/1998)

Cumprido ressaltar que a obrigação tributária principal deve estar previamente estabelecida, não cabendo aplicação de multa posterior à Inscrição em Dívida Ativa, uma vez que a multa e o tributo cobrado são partes integrantes do conceito de obrigação tributária principal, que deve ser estabelecida, em sua completude, no momento de.

Ademais, em mais recente decisão, no AgInt no REsp 1.759.512/RS, de relatoria do Ministro Francisco Falcão, publicado em Outubro de 2019, o STJ se manifestou com relação à correção monetária e aos juros de mora, reiterando decisão de que aplica-se a taxa SELIC.

2.2.1 Emenda e substituição da CDA

Os requisitos do Termo de Inscrição em Dívida Ativa e propriamente da CDA, tem por objetivo dar a liquidez e certeza do título executivo, bem como oportunizar ao contribuinte e ao responsável o direito de defesa. Veja-se que a ausência dos requisitos apontados nos documentos (previstos no art. 202, CTN) tem como consequência a invalidade do documento, na forma do art. 203, CTN²⁵ (PAULSEN, 2019, p. 386).

²⁵ De acordo com o art. 203 do CTN “a omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada”.

Ocorre que, por mais que este seja o substrato da norma prevista no art. 203 do CTN, o entendimento jurisprudencial do STJ tem se revelado diverso: o reconhecimento de nulidade depende da demonstração de prejuízo à defesa (PAULSEN, 2019, p. 386). Segundo o entendimento firmado do Tribunal, qualquer vício documental que não comprometa a liquidez e certeza, bem como não cause prejuízos à defesa do contribuinte, é considerado “simples irregularidade” (AgRg Ag nº 485.548/RJ).

Reitera-se que, pela redação do art. 203 do CTN, havendo substituição da certidão nula antes da decisão de primeiro grau, a nulidade é sanada, cabendo ao interessado manifestar-se acerca de novos vícios na certidão substituta. Mas cabe destacar que não são quaisquer vícios que possibilitam a substituição, segundo Bittencourt:

[...] 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 credor (BITTENCOURT, 1995, p. 206-207 *apud* MARINS, 2019, p. 776).

Neste sentido, reiteram-se os comentários à Súmula nº 392 do STJ feitos no tópico da Portaria nº 180/2010 da PGFN, a substituição da CDA só poderá ser realizada até a decisão dos embargos à execução. Sobre a substituição, o professor Hugo de Brito Machado afirma poder “corrigir erro material ou formal, tornando-se inviável a alteração do sujeito passivo da execução [...], pois isso representaria a modificação do próprio lançamento” (MACHADO, 2018).

Este, no entanto, não é entendimento uníssono da doutrina, sendo outro entendimento exposto pela Procuradora da Fazenda Nacional, Hye Jin Kim:

Há doutrinadores, como Hugo de Brito Machado, que entendem que essa possibilidade se limita aos casos em que se mantenha a integridade do processo administrativo, sendo suscetíveis de “correção” apenas os vícios formais. Todavia, este entendimento não encontra respaldo no nosso sistema jurídico, pois a lei não fez qualquer distinção de vícios, não cabendo ao intérprete fazê-lo e, ainda, essa previsão não viola quaisquer princípios constitucionais administrativos, tributários ou processuais (KIM, 2013).

A tratar, especificamente, acerca dos vícios documentais da CDA no tocante aos sujeitos passivos da obrigação tributária, são causas de nulidade da CDA a ausência ou incompletude da(os): (a) nomes dos responsáveis tributários; (b) a regra-matriz de responsabilidade que fundamenta a inscrição em dívida ativa; e (c) o processo administrativo de que decorre a responsabilização. Sem estes elementos não poderá haver redirecionamento da execução fiscal. Essa conclusão se torna possível em razão da necessidade (Portaria RFB n. 2.284/10) de haver processo administrativo anterior possibilitando a defesa do contribuinte ou responsável tributário (PAULSEN, 2019).

3 INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM ÂMBITO TRIBUTÁRIO

Até o presente momento, o trabalho discute o processo que precede o ajuizamento da execução fiscal, o processo administrativo de inscrição em Dívida Ativa. Todavia, há possibilidade de procedimentos de inclusão de sujeitos passivos já no transcurso da execução fiscal, consoante orientação e construção doutrinária e jurisprudencial.

Uma das formas discutidas pela doutrina e jurisprudência sobre a autorização pelo ordenamento jurídico é o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica²⁶. Esse incidente é trazido como inovação legislativa no CPC/2015, é trazido para o ordenamento como forma de atingir os resultados almejados pelo processo civil brasileiro, consoante aduz Ada Pellegrini:

O objetivo declarado das reformas foi o da celeridade, com as correspondentes simplificação, desformalização e democratização do processo. Muitas das mudanças são destinadas a operar no plano funcional da administração da justiça, para que se alcance o *desideratum* de um processo de resultados (GRINOVER, 2006).

²⁶ Ao contrário de determinados autores que entendem por melhor escolha a nomenclatura “despersonalização da pessoa jurídica”, no presente trabalho, a nomenclatura “desconsideração da personalidade jurídica” se destaca como denominação mais correta em se tratando dos efeitos da desconsideração, que não levarão a qualquer forma de despersonalização, mas de mera superação no caso concreto, sem, contudo, suprimir a pessoa jurídica (CRUZ, 2020, p. 824).

A professora Ada Pellegrini traça os objetivos da nova normativa processual, em que é possível vislumbrar as razões de ingresso do IDPJ como novação no ordenamento jurídico pátrio enquanto solução funcional às questões enfrentadas nos procedimentos executórios, sejam as execuções propriamente ditas (fundadas em título executivo extrajudicial) ou os cumprimentos de sentença (fundadas em título executivo judicial).

3.1 A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO BRASILEIRO

Reitera-se que o objetivo da instituição da personalidade jurídica (no modelo de sociedades de responsabilidade limitada) no ordenamento jurídico brasileiro é o incentivo de atividades econômicas, uma vez que traz como consequência a limitação parcial dos riscos do empreendimento. Para tanto destaca-se trecho da decisão do Ministro Arnaldo Esteves, do STJ ao transcrever parte da decisão da instância ordinária:

“[...] Em verdade, a irresponsabilidade dos sócios é uma condição básica da sobrevivência das empresas. Tanto que em todas as Sociedades Anônimas, e em todas as Sociedades Limitadas, há a irresponsabilidade dos sócios. Essa é a regra. Ora, todas às sociedades que ensejam a responsabilidade dos sócios desapareceram (sociedades por conta de participação, em nome coletivo, etc), só ficaram as Sociedades Anônimas, e as Sociedades Limitadas porque é da própria essência da atitude de risco que tem uma empresa, o indivíduo destacar um patrimônio e personificá-lo. Então, a irresponsabilidade do sócio é um bem, e não se pode, só porque a empresa não deu certo responsabilizar o sócio. Se o sócio fosse responsável toda, vez que a empresa quebrasse, para que existiria a irresponsabilidade? Só para quando a empresa vingasse? Assim não, precisaria haver a responsabilização do sócio [...]” (STJ. AREsp 250.053/PE, Primeira turma Relator: Min. Arnaldo Esteves, DJe: 06/02/2014)

O trecho acima ressaltado merece atenção ao passo que descreve a preocupação jurisdicional com a essência de criação legislativa e fática da pessoa jurídica de responsabilidade limitada. Nesse sentido, denota que a desconsideração da personalidade jurídica, instituto válido no ordenamento jurídico brasileiro, deve ser tratada com cautela, de forma a não violar a própria finalidade de existência da ficção jurídica que é a personalidade jurídica.

Conclui-se que a finalidade social é o maior atributo do instituto da personalidade jurídica, esta é a conclusão a que chegou o doutrinador Rubens Requião, “[...] a sociedade garante a determinadas pessoas as suas prerrogativas, não é para ser-lhes agradável, mas para assegurar-lhes a própria conservação. Esse é, na verdade, o mais alto atributo do Direito: sua finalidade social” (REQUIÃO, 1969, p. 15 *apud* TOMAZETTE, 2017, p. 312).

Cabe ressaltar, no entanto, que tais personalidades jurídicas não se encontram ilimitadas, a personalidade jurídica é uma ficção jurídica e tem limites legais, pautados em sua própria finalidade que é perseguir a função social a que se funda, qual seja, trazer o desenvolvimento das atividades econômicas. Os limites se encontram no mau uso da personalidade jurídica, de acordo com Gladston Mamede:

[...] seu manejo doloso, seu uso com imprudência ou negligência, assim como seu exercício em moldes que excedem manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, constituem ato ilícito. E se há uso ilícito da personalidade jurídica de sociedade [...] é preciso responsabilizar civilmente aquele(s) que deu(ram) causa eficaz a tais prejuízos. [...] para responder à utilização ilícita da atribuição de personalidade jurídica aos entes escriturais, cunhou-se a desconsideração da personalidade jurídica (MAMEDE, 2019, p. 155).

Por meio dos ensinamentos do brilhante professor Gladston Mamede é possível concluir que a desconsideração da personalidade jurídica é uma sanção imposta aos sócios que utilizam de forma a inobservar as finalidades econômica e social da personalidade jurídica. Todos estes atos são flagrantemente ilícitos e, para tanto, é cabível responsabilização civil do(s) causador(es) do dano por meio da desconsideração da personalidade jurídica.

Tratado no Código Civil de 2002, o art. 50 prescreve os requisitos cíveis para a possibilidade de aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, sendo o abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou a confusão patrimonial²⁷.

²⁷Art. 50 do CC/2002. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

O art. 50 do CC/2002 vai trazer na regra a *disregard doctrine*²⁸²⁹, enunciação da doutrina majoritária internacional sobre a desconsideração da personalidade jurídica, que afirma, em síntese, que a pessoa jurídica só poderá ser desconsiderada de forma excepcional, quando houver a ocorrência de algum abuso de personalidade jurídica, consubstanciado em desvio de finalidade e/ou confusão patrimonial.

Ainda, regulamentado, pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro, no Código de Processo Civil de 2015, em específico nos arts. 133 ao 137, que determinam que o IDPJ (Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica): (a) será requerido pela parte ou pelo Ministério Público, na forma do art. 133, CPC/2015, não cabendo ser instaurado de ofício; (b) é cabível em quaisquer fases do processo seja de conhecimento, execução ou cumprimento de sentença e tem como efeito, em regra, a suspensão do processo (art. 134, §2º, CPC/2015); (c) o requerimento deve demonstrar o preenchimento dos requisitos previstos em Lei para a desconsideração da personalidade jurídica (art. 134, §4º, CPC/2015); (d) instaurado o IDPJ a pessoa física e jurídica serão citadas para manifestar-se no prazo de quinze dias (art. 135, CPC/2015); (e) havendo instrução, ao final, o incidente será resolvido por decisão interlocutória, se do relator, será cabível interposição de agravo interno (art. 136, CPC/2015); e (f) Acolhido o pedido de desconsideração da personalidade jurídica, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente (art. 137, CPC/2015).

As consequências da desconsideração da personalidade jurídica são restritas ao caso concreto levado ao Judiciário para apreciação, a desconsideração não terá como efeito a liquidação ou dissolução da pessoa jurídica, mas, tão somente, a superação da pessoa jurídica no caso concreto (REQUIÃO, 2003. p. 378 *apud* CRUZ, 2020, p. 824).

²⁸ “A doutrina da desconsideração (*disregard doctrine*) é fruto de construção jurisprudencial, notadamente a jurisprudência inglesa e norteamericana [...] a doutrina comercialista aponta que o caso pioneiro acerca da teoria da desconsideração da personalidade jurídica ocorreu na Inglaterra, em 1897. Trata-se do caso *Salomon versus Salomon & Co. Ltd.*” (RAMOS, 2020, p. 811).

²⁹ No Brasil não é adotado pura e simplesmente a *disregard doctrine*, ainda subsistindo normas dos microssistemas legais brasileiros que prelecionam regras diversas, como demarcado no Enunciado nº 51 do CJF, que diz: “a teoria da desconsideração da personalidade jurídica – *disregard doctrine* – fica positivada no novo Código Civil, mantidos os parâmetros existentes nos microssistemas legais e na construção jurídica sobre o tema” (RAMOS, 2020, p. 815).

A junção do direito material, trazido, principalmente pelo Código Civil de 2002, e do direito processual, que regulamenta o conjunto de formalidades que rege o Incidente processual de desconsideração da personalidade jurídica, tornam regulamentada a desconsideração da personalidade jurídica no ordenamento pátrio.

3.1.1 Teoria maior e teoria menor

Ainda sobre o direito material da desconsideração da personalidade jurídica, a doutrina leciona sobre duas teorias, as teorias maior e menor. Ambas tratarão sobre os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica.

A teoria maior prenuncia que deve ser identificado, no caso concreto, atos do sócio que caracterizem o abuso da personalidade jurídica, para além do simples inadimplemento de uma obrigação que a pessoa jurídica firmou. Essa teoria concretiza a aplicabilidade da desconsideração só deverá ocorrer quando houver quebra da finalidade pela qual a pessoa jurídica foi instituída. Além disso, a teoria traz consigo a importante reflexão sobre os objetivos de criação da ficção jurídica que é a própria personalidade jurídica, ao passo que demonstra que a aplicação desarrazoada da desconsideração poderia gerar a extinção deste importante instituto jurídico (TOMAZETTE, 2017, p. 318).

A tese é subdividida em duas vertentes: (1) a teoria maior subjetiva, que vai enunciar que o pressuposto fundante da desconsideração da personalidade jurídica é o desvio de finalidade caracterizado nos atos fraudulentos e no abuso da personalidade jurídica; em outro aspecto (2) a teoria maior objetiva entende que o pressuposto fundante da desconsideração seria a confusão patrimonial, em outras palavras, significa dizer que a ausência de clara separação do patrimônio do sócio e da pessoa jurídica, seria requisito fundamental para a caracterização de situação fática que ensejaria a aplicação da desconsideração.

Acerca das vertentes apresentadas, verifica-se que a primeira, a teoria maior na vertente subjetiva, merece maior acolhida, uma vez que o desvio de finalidade não

poderia ser limitado apenas às situações em que houver confusão patrimonial, sendo possível o desvio de finalidade sem que ocorra a confusão patrimonial, se enquadrando melhor a primeira teoria.

Com relação à teoria menor, essa vai enunciar que, para ocorrer a desconsideração da personalidade jurídica, é necessário comprovar, exclusivamente, o inadimplemento de dada obrigação da pessoa jurídica, sendo desnecessário caracterizar o abuso da personalidade jurídica, assim, na inexistência de patrimônio da pessoa jurídica capaz de adimplir com a obrigação, o ônus recairá aos sócios. Essa teoria, segundo posição do STJ³⁰, tem acolhida apenas no Direito do Consumidor e no Direito Ambiental. No entanto, mesmo havendo precedente do STJ, há doutrinadores que entendem que, em relações absolutamente desiguais, a aplicação da teoria deve se estender, assim, as relações trabalhistas seriam abarcadas.

A teoria menor aparenta estar absolutamente divorciada das normas principiológicas que regem a criação do instituto da personalidade jurídica, ao passo que ignora o princípio da autonomia patrimonial. Por essa razão (e pelas razões anteriormente expostas) o posicionamento que se assume no presente trabalho é pela teoria maior na vertente subjetiva, pela compreensão de que esta corresponderia a melhor interpretação (sistêmica) do ordenamento jurídico pátrio.

Ainda corrobora com os argumentos acima expostos, a decisão no REsp nº 1.315.110/SE, que demonstra, de forma clara, que a teoria adotada, como regra geral, pelo ordenamento jurídico brasileiro é a teoria maior de desconsideração da personalidade jurídica, assim destaca-se trecho do julgado que comprova a tese com os seguintes fundamentos:

“[...] Na legislação pátria, todavia, adotou-se, como regra geral, a Teoria Maior da Desconsideração, segundo a qual a mera demonstração de estar a pessoa jurídica insolvente para o cumprimento de suas obrigações não

³⁰ “[...] a teoria menor da desconsideração, acolhida em nosso ordenamento jurídico excepcionalmente no Direito do Consumidor e no Direito Ambiental, incide com a mera prova de insolvência da pessoa jurídica para o pagamento de suas obrigações, independentemente da existência de desvio de finalidade ou de confusão patrimonial” (STJ – 3ª Turma – REsp 279273/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Ministra Nancy Andrighi, 3ª T., julgado em 4/12/2003, DJ 29/3/2004, p. 230).

constitui motivo suficiente para a desconsideração da personalidade jurídica. Exige-se, portanto, para além da prova de insolvência, ou a demonstração de desvio de finalidade, ou a demonstração de confusão patrimonial. Assim, em virtude da adoção da Teoria Maior da Desconsideração, é necessária a comprovação do desvio de finalidade ou a demonstração de confusão patrimonial. É, necessário, portanto, comprovar que alguém – via de regra, um gerente ou administrador, praticou ato reconhecido como fraudulento ou abusivo” (STJ - REsp: 1315110 SE 2011/0274399-2, Relator: Ministra NANCY ANDRIGHI, Data de Julgamento: 28/05/2013, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 07/06/2013).

Por meio da leitura do trecho do julgado, é perceptível que a teoria maior é adotada pela jurisprudência dominante na interpretação do ordenamento jurídico, concretizando os princípios jurídicos fundamentais na seara da personalidade jurídica, em específico, o princípio da autonomia patrimonial.

3.1.2 Adoção da teoria maior na vertente subjetiva

Partindo do pressuposto trazido pela teoria maior na vertente subjetiva, é imprescindível, como observado no julgado supracitado, a prova de ocorrência do desvio de finalidade da pessoa jurídica (ato fraudulento ou abusivo) para que, somente então, seja cabível a desconsideração da personalidade jurídica.

Para a completa compreensão do que significa a teoria adotada é necessário, antes, compreender o que são: fraude e abuso de personalidade jurídica. Alguns desses conceitos foram inseridos no Código Civil de 2002 pela Lei 13.874/2019 (Lei da Liberdade Econômica), em específico, nos parágrafos acrescidos do art. 50 do CC.

Assim, de acordo com o §1º do referido dispositivo legal, o conceito de 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”, dessa forma, pela redação do dispositivo, é possível interpretar de que o legislador pondera que deve haver dolo por parte do sócio ao praticar tais atos ilícitos, o que se depreende, especificamente, com a expressão “com o propósito de” (CRUZ, 2020, p. 823).

O desvio de finalidade, reitera-se, doloso, se consubstancia na nos atos fraudulentos e abusivos. Os primeiros são aqueles que funcionam como instrumento utilizado de

má-fé para a prática de atos em prejuízo de terceiros, o núcleo caracterizador do ato fraudulento é o intuito de prejudicar terceiros, já com relação aos últimos, são aqueles em que a prática de um ato, inicialmente, lícito, diverge com a finalidade ou motivação da pessoa jurídica, é o mau uso da pessoa jurídica, que tem como principais exemplos práticos a dissolução irregular e a subcapitalização³¹.

Dessa forma, para que seja instaurado o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, pela teoria maior na vertente subjetiva, é necessário que haja comprovação dos atos fraudulentos ou abusivos conforme supradescritos.

3.2 DEBATES SOBRE O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Por entender que a execução fiscal, de acordo com a classificação do processo civil é uma forma de execução fundada em título executivo extrajudicial (CDA), há que se compreender que, inicialmente, e na análise exclusiva da lei processual civil, não há qualquer vedação ao uso do IDPJ nas execuções fiscais, essa é a conclusão que se extrai da redação do art. 134, CPC/2015.

No entanto, alguns juristas observam, corretamente, que há Lei específica sobre as execuções fiscais (execução de título executivo extrajudicial, vide teoria geral das execuções), qual seja, a Lei de Execuções Fiscais (LEF), Lei 6.830/80 e que a referida Lei não trata, em específico, do instituto do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica. Dessa forma, o ponto de partida da discussão funda-se em torno da interpretação do silêncio do legislador federal: este poderá ser compreendido como lacuna jurídica³² ou, mesmo, silêncio eloquente³³.

³¹ A subcapitalização ocorre quando “[...] os sócios não mantêm, na sociedade, capital adequado à realização do objeto social, vale dizer, ingressam recursos na sociedade que são distribuídos exclusivamente entre os sócios e não reaplicados na sociedade, a ponto de impedi-la de cumprir suas finalidades” já a dissolução irregular ocorre quando “os sócios não [tomarem] as providências necessárias para a dissolução da sociedade” (TOMAZETTE, 2017, p. 324–325), a título exemplificativo, quando a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, nos termos da Súmula 435, STJ.

³² Segundo o professor Humberto Ávila (2006, p. 439): “Uma lacuna é uma incompletude contrária ao plano normativo (aferível) no âmbito do direito positivo (isto é, da lei no âmbito do seu possível sentido literal e do direito consuetudinário), mensurada pelo critério aferidor de todo o ordenamento

Observa-se que essa discussão tem fundamental importância, uma vez que, o art. 1º da LEF estatui que o Código de Processo Civil deve ser utilizado subsidiariamente, portanto, como consequência prática, se entendido que o silêncio do legislador for: (a) lacuna jurídica, a lacuna poderá, com posterior análise da compatibilidade dos procedimentos, ser preenchida pelos dispositivos do CPC/2015, sendo possível a aplicação, neste entendimento, do IDPJ; no entanto se for entendido como (b) silêncio eloquente, não caberá a aplicação subsidiária do CPC/2015 no que tange ao IDPJ, uma vez que a ausência de previsão deverá ser entendida como a desautorização de uso do incidente.

De forma objetiva, não se vislumbra possibilidade de adoção da tese do silêncio eloquente do legislador uma vez que no CPC/1973 não havia previsão do IDPJ, instituto que nasce com o CPC/2015 promulgado posteriormente à lei especial das execuções fiscais promulgada em 1980. Assim, ao adotar a tese da lacuna jurídica o que se passa a analisar é a compatibilidade do incidente com o procedimento descrito na Lei específica.

No caso das execuções fiscais, a LEF determina que a defesa do executado deverá ocorrer por via dos embargos à execução e com prévia garantia ao juízo, vide art. 16, §1º da LEF, essa é uma das razões pelas quais alguns Ministros do STJ, notadamente a segunda turma, se manifestam contrariamente ao uso do IDPJ, porque o dispositivo do CPC/2015 não prevê a prévia garantia ao juízo, sendo a conclusão da Corte pela incompatibilidade do incidente com a execução fiscal.

Outro argumento a ser analisado é a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, §3º do CPC/2015 ao tratar do IDPJ, que, segundo entendimento da segunda turma do STJ, é absolutamente incompatível com a legislação especial.

jurídico vigente. Ou: constatamos uma lacuna quando a lei, nos limites do seu possível sentido literal e do direito consuetudinário não contém uma regra, embora o ordenamento jurídico na sua totalidade a exija”.

³³ Silêncio eloquente é a "opção do legislador em excluir, intencionalmente, certo fato do comando legal". (ZENO VELOSO; LARENZ *apud* DINIZ, 2008), pode ser entendido, ainda, como "o contrário de lacuna da lei, pois nessas hipóteses não se pode fazer analogia" (RE 130522, DJ 28.6.1991, pág. 529).

Veja-se que o entendimento do STJ é entendimento absolutamente válido, do ponto de vista hermenêutico, mas o oposto do que este trabalho se filia. A suspensão do processo de execução civil não leva qualquer prejuízo a qualquer das partes, bem como, a ausência de prévia garantia ao juízo, uma vez que o incidente de descon sideração da personalidade jurídica é movido pelo exequente, sendo a defesa do executado parte do incidente e não do processo principal. Dessa forma, não se vislumbra qualquer incompatibilidade sistêmica, mas, meramente, aplicação subsidiária no que tange ao IDPJ.

Ainda, destaca-se o posicionamento dos juristas Funaro e Souza, que afirmam a impossibilidade de uso do IDPJ nas execuções fiscais por incompatibilidade com o Sistema Tributário Nacional, uma vez que a responsabilidade tributária é tema reservado à Lei complementar e não caberia o disposto no art. 50, CC/2002:

A reserva de lei complementar impede que a responsabilidade de sócios ou administradores por abuso da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil seja aplicada em matéria tributária. Lei ordinária não pode tratar de sujeição passiva, matéria exaustivamente regulada no Código Tributário Nacional (FUNARO; SOUZA, 2007).

Este posicionamento é de grande relevo, uma vez que, há reserva de Lei Complementar para tratar sobre a responsabilidade tributária (vide art. 146, CRFB), não sendo cabível a utilização exclusiva do art. 50 do CC/2002 para responsabilização de terceiros em matéria tributária.

Dessa forma, o fundamento do IDPJ, para a efetiva aplicação em matéria tributária, deve se atentar aos dispositivos tributários previstos no CTN e não à previsão no art. 50 do CC/2002, observando meramente o procedimento elencado no CPC/2015 na aplicação subsidiária à LEF.

Assim, analisando detidamente a relação do art. 50 do CC/2002 com a responsabilidade tributária elencada no art. 135 do CTN, deve-se compreender que os atos elencados no art. 50 do CC/2002 se refletem ilícitos para fins do enquadramento no art. 135 do CTN, dessa forma não há que se referir à incompatibilidade por extensão de hipóteses de responsabilidade dos sócios em

matéria tributária, mas do perfeito englobamento das hipóteses previstas no art. 50 do CC/2002 nas previsões do art. 135 do CTN.

Outro aspecto sistêmico que deve ser considerado pelo intérprete jurídico é a presença e necessidade do processo administrativo que antecede a execução fiscal. Este processo tem por objetivo, também, a caracterização da responsabilidade de terceiros, com a consequente inclusão do terceiro na CDA. Tal constatação é de relevância ao passo que a discussão sobre o IDPJ deve levar em consideração que já há meio próprio previsto pelo ordenamento jurídico brasileiro para que a execução fiscal atinja terceiros.

Portanto, o IDPJ se revela, nesse contexto, como instrumento, adicional, de suprir a ausência do terceiro (sócio, nos limites deste trabalho) nas CDAs produzidas pelo próprio exequente em âmbito tributário. Neste sentido, deve o jurista se atentar que uso do IDPJ pode se mostrar demasiadamente desarrazoado no sentido de haver prévia oportunidade de, no momento de inscrição em dívida ativa, processo administrativo, o futuro exequente, preencher regularmente a sujeição passiva da obrigação tributária, identificando se houveram fatos caracterizadores dos dispositivos normativos que estendem a responsabilização tributária aos sócios. Em outras palavras, não se pode concluir que o IDPJ será utilizado como forma de corrigir equívocos da autoridade que lavra a CDA.

Essa hipótese não abarca, por óbvio, a existência de fatos supervenientes ao ajuizamento da execução fiscal ou, ainda, fatos que não eram passíveis de comprovação anteriormente ao ajuizamento da execução fiscal. Por essa razão, nestes casos hipotéticos, em específico, entende-se cabível o IDPJ, como forma de oportunizar a defesa do sócio sem que haja prévio processo administrativo com o equívoco da não inclusão do responsável tributário e, também, sem proceder pela via do redirecionamento, que não oportuniza a defesa do executado.

Se no momento administrativo de inscrição em dívida ativa não for possível, com base nos elementos disponíveis ao Fisco, a inclusão do sócio como responsável tributário junto à pessoa jurídica ou, ao contrário, foi reconhecida a responsabilidade com a devida inclusão do sócio, não caberá, em nenhum dos casos, o Incidente de

Desconsideração da Personalidade Jurídica. Essa conclusão se torna possível porque: (a) havendo possibilidade de inscrição dos terceiros em dívida ativa e não tendo sido efetuado pelo Fisco, trata-se de situação em que há descumprimento do dever legal da administração pública de inclusão de todos os contribuintes e responsáveis nas CDAs; (b) havendo inscrição de terceiros na CDA é, absolutamente, desnecessário o IDPJ, uma vez que a responsabilidade se presume legítima a partir do momento em que o sócio consta no título executivo extrajudicial, bastando, neste caso, o redirecionamento.

3.3 DOS PRECEDENTES JUDICIAIS ACERCA DA TEMÁTICA

De forma bastante pragmática ao abordar a temática, importa esclarecer qual seja o posicionamento majoritário da jurisprudência brasileira, com o fim, prático, de compreender qual é o posicionamento acolhido pelos Tribunais brasileiros. Acerca da temática do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) se destacam.

No AgInt no REsp 1823488/PR, a primeira turma do STJ fixou entendimento pelo cabimento do IDPJ em execuções fiscais e, ainda, acrescentou a necessidade de comprovação dos atos abusivos no uso da personalidade jurídica, caracterizando a adoção da teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica na aplicação do IDPJ em matéria tributária. Nestes termos, a ementa da decisão:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. GRUPO ECONÔMICO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CABIMENTO. 1. "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" (REsp 1.775.269/PR, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 1/3/2019). Precedentes da Primeira Turma do STJ. 2. Agravo interno não provido. (AgInt no REsp 1823488/PR (2019/0187119-0). Relator(a) Ministro SÉRGIO KUKINA (1155) Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento: 26/04/2021. Data da Publicação/Fonte: DJe 29/04/2021)

A adoção da teoria maior na vertente subjetiva, na aplicação do IDPJ em matéria tributária, é de extrema relevância. Afirmar que deve haver comprovação dos atos do sócio administrador que comprovem a prática de atos com excesso ou infração de lei, contrato social ou estatuto é garantir obediência aos ditames do direito tributário nacional.

Neste mesmo sentido, destaca-se dos demais julgados o REsp nº 1.866.138/SC, em que a primeira turma do STJ, da mesma forma que a ementa da decisão supra, na figura do Relator Ministro Gurgel de Faria, vota no seguinte sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. GRUPO ECONÔMICO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE DA PESSOA JURÍDICA. CASO CONCRETO. NECESSIDADE. 1. Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma nele prevista (Enunciado n. 3 do Plenário do STJ). 2. O redirecionamento de execução fiscal à 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 por que, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora. 3. Hipótese em que o Tribunal de origem, em conformidade com a orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior, concluiu que o redirecionamento da execução fiscal fundamentado apenas na formação de grupo econômico depende da prévia instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Incidência da Súmula 83 do STJ. 4. Agravo interno desprovido.
(AgInt no REsp 1866138/SC (2020/0058972-1). Relator(a) Ministro GURGEL DE FARIA. Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento: 19/04/2021. Data da Publicação/Fonte: DJe 06/05/2021)

A decisão traz importantes conclusões jurídicas, uma vez que demonstra que: (1) a inscrição do responsável em dívida ativa dispensa a necessidade do IDPJ na execução, dessa forma, todos os indivíduos inscritos em dívida ativa devem figurar no polo passivo da execução fiscal, em outras palavras, os inscritos em dívida ativa se convertem em executados na execução fiscal; (2) a ausência de inscrição em dívida ativa do responsável, mas que forem caracterizadas as hipóteses de responsabilidade por meio da subsunção aos dispositivos legais (arts. 134 e 135 do CTN), dispensam o IDPJ, sendo cabível o redirecionamento; e (3) as situações em que há ausência de inscrição em dívida ativa e ausência de possibilidade de

caracterização das responsabilidades descritas nos dispositivos legais, arts. 134 e 135 do CTN, deverão ser submetidas ao IDPJ para que seja caracterizado o desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Ainda, a primeira turma da Corte, ao adotar a tese de cabimento do IDPJ, o limita a algumas hipóteses, não sendo cabível, consoante decisão inframencionada, quando o objetivo do Fisco é o atingimento de terceiro inscrito em Dívida Ativa, mas que não figura como polo passivo da execução fiscal ou, ainda, quando não há inscrição em CDA, mas há fato gerador da hipótese de responsabilidade do art. 135 do CTN, nestes casos, a via eleita pelo STJ é o redirecionamento.

Três julgados do STJ se destacam inicialmente: REsp 1.104.900/ES, que trata em específico, de quando há inclusão do sócio na CDA; REsp 1.217.705/AC, quando não fora incluído o sócio na CDA; e AgRg no REsp nº 1.131.069/RJ, que traz a ideia em suas duas vertentes. Para melhor discorrer sobre o tema é necessário colacionar as ementas:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das 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". 2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ

(STJ – Resp nº 1.104.900/ES 2008/0274357-8, Relator: Ministra DENISE ARRUDA, Data de Julgamento: 25/03/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: 01/04/2009, DJe 01/04/2009)

Ao analisar o inteiro teor do julgado ementado acima, depreende-se que o STJ fixa tese de que não é cabível o IDPJ nas execuções fiscais em que o nome do sócio já fora incluído na CDA, essa conclusão se retira do fato de que deverá o executado, na defesa, opor embargos à execução com a finalidade de comprovar a inexistência da hipótese de incidência da responsabilidade do art. 135 do CTN, assim, havendo dilação probatória, incabível a exceção de pré-executividade.

Com relação ao REsp 1.217.705/AC, a Corte firmou decisão no sentido de que, não havendo inscrição do sócio na CDA, mas houver elementos probatórios que comprovem a ocorrência do disposto no art. 135 do CTN, deverá ocorrer o redirecionamento, sem necessidade do IDPJ, como dispõe a ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. POSSIBILIDADE. CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA. COMPROVAÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÚMULA 435/STJ.

1. A orientação da Primeira Seção do STJ firmou-se no sentido de que, se a Execução Fiscal foi promovida apenas contra pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o referido sócio agiu com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatuto, ou que ocorreu dissolução irregular da empresa, nos termos do art. 135 do CTN. 2. A jurisprudência do STJ consolidou o entendimento de que a certidão emitida pelo Oficial de Justiça, atestando que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial, é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente. Precedentes do STJ. 3. Recurso Especial provido.

(REsp 1.217.705/AC, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011)

Neste caso, consoante posicionamento previamente exarado no presente trabalho, discorda-se da decisão acima ementada, em razão da necessidade de instaurar o incidente como forma de impedir o cerceamento da defesa do suposto responsável tributário, uma vez que haverá a supressão da etapa administrativa com a possibilidade de defesa deste sujeito não inscrito na CDA.

Como forma de síntese dos entendimentos anteriormente expostos pela Corte, o AgRg no REsp nº 1.131.069/RJ traz as duas teses, para quando o nome do sócio consta na CDA em que o executado deverá defender-se em sede de embargos à execução ou exceção de pré-executividade, e, ainda, quando o nome do sócio não

consta na CDA, em que caberá ao Fisco comprovar a ocorrência das hipóteses do art. 135 do CTN. Assim, veja-se:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. INADIMPLEMENTO. SÚMULA 430/STJ. SÚMULA 211/STJ. 1. Nos termos dos EREsp 702.232/RS, de minha relatoria, Primeira Seção, DJ 26/09/2005, o ônus da prova quanto aos fatos que ensejam a responsabilidade do sócio-gerente depende do título executivo. 2. Se o nome do sócio não consta da CDA e a execução fiscal somente foi proposta contra a pessoa jurídica, caberá ao Fisco, ao postular o redirecionamento, provar a ocorrência de infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos sociais. 3. Caso o nome do sócio conste da CDA como corresponsável tributário, caberá a ele demonstrar a inexistência dos requisitos do art. 135 do CTN, tanto no caso de execução fiscal proposta apenas em relação à sociedade empresária e posteriormente redirecionada para o sócio-gerente, quanto no caso de execução proposta contra ambos (REsp 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Seção, DJe01/04/2009, submetido ao artigo 543-C do CPC). 4. A necessidade de prévio procedimento administrativo para inscrição do nome do sócio na CDA (regulamentado pela Portaria RFB nº 2284, de 30.11.2010), não foi discutido na origem, configurando-se a ausência de prequestionamento. Inteligência da Súmula 211/STJ: "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo". 5. Na espécie, o nome do sócio constou expressamente na certidão de dívida ativa, competindo-lhe a prova da inexistência dos elementos fáticos do artigo 135 do CTN. 6. Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg no REsp: 1131069 RJ 2009/0058181-2, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 14/12/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/02/2011)

Ocorre que há entendimento diametralmente oposto da segunda turma deste mesmo tribunal, que, em recente decisão, julgamento de 26 de abril de 2021, o STJ se manifestou acerca da temática reiterando entendimento previamente exarado no sentido de ser incabível a utilização do incidente de desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária.

Os fundamentos que permeiam a tese exposta pelo STJ é o fundamento de incompatibilidade do IDPJ em execuções fiscais, conforme inteiro teor da decisão, por duas razões: (1) a LEF não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nos termos do art. 16, §1º da LEF; bem como não comporta a (2) automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, §3º do CPC/2015. A decisão nos termos abaixo ementados:

:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO SOMENTE EM HIPÓTESES QUE NÃO

EXIGEM DILAÇÃO PROBATÓRIA. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE. INCOMPATIBILIDADE COM O RITO DA EXECUÇÃO FISCAL. I - Na origem, trata-se de agravo de instrumento contra decisão que, em execução fiscal, afastou a prescrição arguida em exceção de pré-executividade e indeferiu o pedido de instauração de desconconsideração da personalidade jurídica. No Tribunal a quo, negou-se provimento ao agravo de instrumento. II - A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória (enunciado n. 393 da Súmula do STJ), o que não é o caso dos autos, conforme definido na Corte a quo. Nesse sentido: AgInt no AREsp n. 1.725.859/SP, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 15/3/2021, DJe 19/3/2021. III - Conforme entendimento pacífico desta Corte, não é compatível com o rito da execução fiscal o procedimento de instauração do incidente de desconconsideração previsto na legislação processual civil. Nesse sentido: AgInt no REsp n. 1.742.004/SP, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 7/12/2020, DJe 11/12/2020. IV - Agravo interno improvido.

(STJ. AgInt no AREsp 1725077/RJ (2020/0165763-6). Relator(a) Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116). Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA. Data do Julgamento: 26/04/2021. Data da Publicação/Fonte: DJe 29/04/2021)

O debate acerca da temática é tão controverso e necessário que, no IRDR nº 4.03.1.000001, de relatoria do Desembargador Federal Baptista Pereira, o Tribunal Regional Federal da Terceira Região discutirá se o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica é necessário ao redirecionamento da execução fiscal. Nos moldes dispostos abaixo:

Classe: Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas - IRDR

Órgão Julgador: Órgão Especial

Processo Paradigma: 0017610-97.2016.4.03.0000

Admitido em 08/02/2017.

Questão Submetida a Julgamento "O redirecionamento de execução de crédito tributário da pessoa jurídica para os sócios dar-se-ia nos próprios autos da execução fiscal ou em sede de incidente de desconconsideração da personalidade jurídica". Referência Legislativa: Art. 16, § 1º da Lei 6.830/80 e artigos 133 a 137 do CPC. Suspensão Geral: Determinada a suspensão dos Incidentes de Desconsideração da Personalidade Jurídica em trâmite na Justiça Federal da 3ª Região.

Importa ressaltar que o fato da demanda ter sido elevada ao Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas revela a profunda divergência de entendimentos, que ocasionam, em última instância, a insegurança jurídica para os contribuintes, bem como para a atuação dos procuradores e advogados tributaristas.

4 VULNERABILIDADE DO CONTRIBUINTE

A *priori*, a imediata compreensão de que, em matéria tributária, o contribuinte contende contra o Estado-nação é necessária. A partir dessa compreensão é possível constatar que o Estado é ocupante dos três grandes poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário, e que estes poderes conjugados, representaram uma imensa disparidade de armas entre o contribuinte e o Estado, uma vez que o estado: (1) cria a regra-matriz de incidência tributária e legisla sobre os procedimentos de cobrança dos tributos; (2) tem o poder-dever de fiscalizar e cobrar, em todo território, quando houver prática de um fato gerador; e, ainda, (3) atua como intérprete das normas fixando entendimento sobre a legalidade dos atos praticados pelo próprio Estado.

Tal como no direito penal, obviamente, nas suas devidas proporções, no direito tributário o particular contende contra o Estado, este último atingindo direitos e garantias fundamentais do primeiro, notadamente, a propriedade privado do, denominado, contribuinte (e/ou responsável tributário).

A diferença que prevalece entre as duas disciplinas de direito público se encontra, especificamente, na previsão de uma disciplina processual específica no direito penal que, reconhecendo a vulnerabilidade do réu naquela seara, busca formas de equidade processual entre as partes. No direito tributário essa especificidade inexistente, havendo exclusivamente a LEF, que beneficia a Fazenda na cobrança judicial dos tributos, aumentando a imensa disparidade existente entre as partes.

Essa disparidade de armas é fundada no interesse público, princípio de direito administrativo. No entanto, não se pode perder de vista, como é feito no processo penal, que a inobservância dessa disparidade tem o condão de vulnerabilizar e tornar o particular suscetível ao atingimento de direitos fundamentais sem que esse atingimento seja devido.

Veja-se que também se trata de interesse público na grande maioria dos casos em direito penal, tanto é verdade que a maior parte dos crimes devem ser processados via ação penal pública, movida pelo Ministério Público, mas essa característica

nesse ramo do direito público não impediu um Código de Processo Penal que privilegiasse o garantismo penal, doutrina que busca um processo que garanta os direitos do particular.

De mesmo modo, o direito tributário e direito processual tributário deveria dar previsão legal e segurança jurídica ao contribuinte, de forma a garantir a observância ao direito fundamental da propriedade privada.

4.1 A VULNERABILIDADE PROCESSUAL DO CONTRIBUINTE

Intenta-se, inicialmente, que a vulnerabilidade processual do contribuinte se verifica em dois âmbitos, tanto no âmbito administrativo quanto no âmbito jurisdicional.

Ao tratar da vulnerabilidade do contribuinte nos processos administrativos federais verifica-se que é controlado pela Fazenda Pública da União (Receita Federal do Brasil), bem como pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Assim, analisando e retomando, detidamente, o processo administrativo que antecede às execuções fiscais, os processos administrativos de inscrição em dívida ativa, observa-se inicialmente que diferentemente das execuções civis, de direito privado, o título executivo é formado por parte da relação obrigacional, em específico o credor e após o descumprimento total ou parcial da obrigação principal ou acessória pelo contribuinte.

Apesar de um processo administrativo-fiscal melhor organizado em âmbito federal (melhor organizado do que nos outros entes da federação), realizado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ocorre que, de acordo com o professor James Marins (2019, p. 33) “as manifestações do poder fático-tributário da Fazenda Pública contaminam, com muita frequência, a credibilidade de suas decisões”. O autor explica que, por mais que seja um órgão que é integrado tanto por contribuintes quanto por membros das Fazendas, os regramentos contidos no

regimento revelam completa disparidade entre os contribuintes e as Fazendas. Assim, afirma James Marins:

Embora seja considerado um órgão paritário, as amarras técnicas introduzidas em seu regimento denunciam que também ali a vulnerabilidade do contribuinte é manifesta: não há concurso público para esta importante função de julgamento; o órgão é subordinado ao Ministério da Fazenda, a quem cabe sua disciplina por meio de mera portaria; os representantes da Fazenda são auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil; o voto de desempate [...] é sempre de representante da Fazenda Nacional; os julgadores estão proibidos de apreciar ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma exortorial (logo, inexistente “ampla defesa para o contribuinte”); em certas matérias, os julgadores – representantes da Fazenda ou dos contribuintes – devem obediência a pareceres da Advocacia-Geral da União (que é integrada também pela Procuradoria da Fazenda Nacional). (MARINS, 2019, p. 33 e 34)

Cabe suscitar a citação direta do autor uma vez que os exemplos trazidos são elucidativos no sentido de trazer concretude e contextualização à vulnerabilidade do contribuinte tratada no tópico.

Após a superação do processo administrativo, ainda, se o título executivo extrajudicial, a CDA, não estiver em plena conformidade com a ordem legal, o Fisco Federal, bem como os demais, transferem o controle de legalidade dos atos para o Judiciário que deve lidar com possíveis erros procedimentais e materiais que permeiam o título executivo, além de propiciar acertos. Nas palavras de James Marins (2019, p. 34):

Mesmo que a CDA contenha erros que comprometam sua liquidez, certeza e exigibilidade, o título da Fazenda Pública pode ser “consertado” ou mesmo substituído por outro para fins de aproveitamento da execução fiscal. Na prática, o que ocorre é que a inépcia ou a imprestabilidade do agir administrativo na constituição do título – fruto do deficiente processo administrativo que mencionamos acima – tem o efeito de transferir para o Poder Judiciário a responsabilidade de fazer todo o controle que não foi feito e ainda de propiciar os “acertos” necessários (MARINS, 2019, p. 34).

Essa atuação do Judiciário em prol da arrecadação tributária se deve a ausência de um processo tributário que trace reais previsões normativas de como devem, o Fisco e o Judiciário, proceder na condução da cobrança de tributos e gera, como consequência, insegurança jurídica ao contribuinte e consequências econômicas negativas para o país.

Cabe fazer uma ressalva de fundamental importância, ao passo que o Judiciário adota posicionamento contrário à legislação como estratégia hermenêutica de possibilitar a arrecadação de tributos, haverá a ampliação a desigualdade existente entre as partes, ao contrário do ideal posicionamento, a neutralização da disparidade existente entre o contribuinte e o Estado (MARINS, 2019, p. 35).

Essa ampliação, reitera-se, tem fundamento na necessidade de arrecadação tributária com o condão de garantir o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse particular, mas cabe uma reflexão sobre o princípio: segundo o parágrafo único do art. 1º da Constituição de 1988, o povo elege seus representantes para que sejam garantidos seus interesses, assim quando os representantes legislam em matéria tributária, atribuindo garantias aos contribuintes, essas normas representam, em última instância, o próprio interesse público.

Dessa forma, entendendo que a arrecadação tributária é de interesse público, mas que o próprio ordenamento jurídico também representa o interesse público uma vez que é ato produzido por representantes do povo, conclui-se que o cumprimento dos preceitos legais, que garantam direitos ao contribuinte e ao responsável, também são formas de observância da supremacia do interesse público.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo exposto, em breve síntese do presente trabalho, aponta-se que o instituto da personalidade jurídica emerge no ordenamento jurídico brasileiro como forma de fomento às atividades econômicas realizadas por empreendedores buscando mitigar os riscos da atividade empreendedora, por meio da responsabilidade limitada típica de alguns tipos empresariais, em específico, a sociedade limitada e a sociedade anônima.

Pelo princípio da autonomia patrimonial, por meio da instituição da personalidade jurídica, as obrigações são de responsabilidade da pessoa jurídica e recaem diretamente sobre o patrimônio da pessoa jurídica, tornando-a titular dos direitos e devedora das obrigações firmadas.

O fundamento de criação da personalidade jurídica de responsabilidade limitada, nas sociedades limitadas e nas sociedades anônimas, é a proteção do patrimônio do sócio, logo, a inobservância dos limites de responsabilização patrimonial do sócio expressa o descompromisso com o princípio da autonomia patrimonial e com os próprios fundamentos de instituição da personalidade jurídica.

A responsabilidade tributária dos sócios está prevista nos arts. 134 e 135 do CTN. O art. 134 do CTN versa especificamente sobre a responsabilidade do sócio na impossibilidade de adimplemento de dada obrigação tributária pelo contribuinte, abarca tão somente o sócio-administrador e não abrange a totalidade da obrigação principal, mas apenas o valor devido do tributo acrescido de penalidades de caráter moratório (MACHADO, 2014, p. 162).

O art. 135 do CTN, por seu turno, acresce a hipótese de responsabilização do sócio com relação aos “créditos resultantes de atos ilícitos”. Com relação à essa expressão legal é amplamente adotada a tese de que o ato jurídico de que resulta a responsabilização pelo crédito é complexo, por isso divide-se em três aspectos: (a) ato ilícito praticado pelo responsável; (b) fato gerador (lícito); (c) nexos causal entre o ato ilícito e o fato gerador (SCHOUERI, 2019, p.626).

Veja-se que, para o enquadramento na hipótese dos art. 134 e/ou do art. 135, ambos do CTN, é necessário que ocorra um fato imponível da “regra-matriz de responsabilidade”. Em se tratando do art. 134, CTN, o fato imponível é o ato ou omissão do responsável (é o que se depreende do *caput*) diretamente relacionado à impossibilidade do contribuinte de adimplir com a obrigação tributária correspondente (SCHOUERI, 2019, p. 623), enquanto no art. 135, CTN, o fato imponível é a prática do ato ilícito.

Por mais que a previsão legal específica sobre a responsabilização dos sócios em matéria tributária, outro argumento utilizado pelo Fisco na inclusão dos sócios é motivado pela aplicação do art. 124, I, CTN, que prescreve a responsabilidade solidária nas situações em que houver “interesse comum” na constituição do fato gerador. Assim, o Fisco entende que há “interesse comum” entre o sócio e a pessoa jurídica por ele representada, aplicando o dispositivo com a, conseqüente, inclusão do sócio como sujeito passivo. Ocorre que entre o sócio e a sociedade subsiste apenas o interesse econômico e não o interesse comum que caracteriza a responsabilidade do art. 124, I, CTN. Logo, a interpretação do Fisco não resiste a uma análise profunda da legislação tributária.

Em razão da cobrança de tributo ser atividade administrativa plenamente vinculada, o Fisco tem por responsabilidade, partindo do inadimplemento da obrigação fiscal, de inscrever todos os responsáveis fiscais em dívida ativa, esse título executivo extrajudicial instrui a execução fiscal e deve expressar uma obrigação certa, líquida e exigível, na forma do art. 783 do CPC/2015.

O procedimento administrativo para a inscrição do débito fiscal em dívida ativa, formação da CDA, se desenvolverá em duas etapas, cada qual em um respectivo órgão. A primeira etapa se dará com a formação do auto de infração no âmbito da Receita Federal, enquanto a segunda parte se formará, no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, já com a emissão da CDA (Certidão de Dívida Ativa), propriamente dita.

Assim, no âmbito da RFB ocorre o ato de lançamento que constitui o crédito tributário, enquanto a inscrição em dívida ativa, na PGFN. Os procuradores da

Fazenda Nacional, só deverão inscrever em dívida ativa aqueles créditos legalmente constituídos, em que não constam irregularidades formais ou materiais, vide art. 2º, §§3º e 4º da LEF; art. 12 da LC 73/93; e Lei n. 11.457/07 (PAULSEN, 2019, p. 385).

Após a análise completa da PGFN é que poderá ser o crédito tributário inscrito (via Termo de Inscrição em Dívida Ativa, conforme art. 2º, §5º, LEF) em dívida ativa, sendo necessário abordar todos os requisitos dos art. 202, CTN e art. 2º, §5º, LEF, são eles: (a) o nome do devedor, dos co-responsáveis e seus domicílio; (b) o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; (c) a origem, a natureza e o fundamento legal do débito; (d) a indicação do débito está sujeito à atualização monetária, seu fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; (d) a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e (e) o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

De acordo com a normativa da Receita Federal do Brasil, IN nº 1862/2018, que dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, neste diploma estão previstos os elementos que devem constar no lançamento de ofício, impende destacar, no papel de jurista observando as entrelinhas normativas, que a qualificação dos sujeitos passivos, os fatos ensejadores da responsabilização e o enquadramento legal da responsabilidade dos sujeitos passivos servirão, em última instância, como elementos probatórios da ocorrência de um fato jurídico que ensejou a aplicação da regra-matriz de responsabilidade tributária.

Tratar de provas no direito tributário tem caráter fundamental na subsunção do fato à norma. De outro ângulo, é insuficiente a observância de regras formais quando a materialidade do fato jurídico-tributário não for demonstrada (TOMÉ, 2010, p. 5-6).

A Portaria nº 180/2010 da PGFN, vai traçar diretrizes para a inscrição dos terceiros como corresponsáveis na CDA. Para tanto, estabelece ser necessária a declaração fundamentada da autoridade competente da RFB ou da PGFN acerca da ocorrência de qualquer das quatro situações: I) excesso de poderes; II) infração à lei; III) infração ao contrato social ou estatuto; e IV) dissolução irregular da pessoa jurídica.

Em todos os casos, juntando aos autos documentos comprobatórios e, após, de forma fundamentada, declará-las e inscrever o nome do responsável solidário.

Quanto ao PARR, trata-se de normativa, também da PGFN, que dispõe sobre o procedimento administrativo para apuração de responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN.

O procedimento, vide redação do art. 2º, se instaura por iniciativa da PGFN e deve ser movido contra o terceiro cuja responsabilidade se pretende apurar. Neste sentido, deve indicar os indícios da dissolução irregular da pessoa jurídica devedora, contendo, no mínimo: (a) a identificação da pessoa jurídica cuja dissolução irregular supostamente ocorreu; (b) a identificação do terceiro supostamente responsável; (c) os elementos fáticos caracterizadores da dissolução irregular da pessoa jurídica; (d) os fundamentos jurídicos (regra-matriz de responsabilidade) da imputação da responsabilidade pela dívida ao terceiro; e (e) a discriminação e valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa objeto do procedimento (consolidando a liquidez e certeza).

A CDA formada goza de presunção de liquidez e certeza, implica afirmar que tem o efeito de prova pré-constituída, nos moldes do art. 204, CTN e art. 3º da LEF. Não há que se afirmar, contudo, que a presunção é absoluta, cabendo prova em contrário, na forma do art. 204, parágrafo único do CTN e art. 3º, parágrafo único da LEF (MACHADO, 2014, p. 264).

Ainda, essa CDA, deve cumprir com os requisitos previamente abordados, tendo como consequência do descumprimento declarada sua nulidade (art. 203, CTN). Mesmo assim, ao final, poderá ser substituída ou emendada, vide decisão do STJ, em detrimento de vício documental que não comprometa a liquidez e certeza, bem como não cause prejuízos à defesa do contribuinte. Nestes casos, o equívoco será considerado “simples irregularidade” (AgRg Ag nº 485.548/RJ).

Ao adentrar no âmbito judicial se verifica que não apenas o processo administrativo antecedente poderá responsabilizar o sócio pelo débito fiscal, mas também o

incidente de desconsideração da personalidade jurídica emerge como forma de responsabilizá-lo. A desconsideração em si é uma sanção imposta aos sócios que utilizam de forma a inobservar as finalidades econômica e social da personalidade jurídica. Todos estes atos são flagrantemente ilícitos e, para tanto, é cabível responsabilização civil do(s) causador(es) do dano por meio da desconsideração da personalidade jurídica.

Esse instituto, no entanto, é discutido por tributaristas em razão da sua (in)compatibilidade com o sistema processual tributário previsto na LEF. Assim, mesmo com a determinação da LEF de que a defesa do executado deverá ocorrer por via dos embargos à execução e com prévia garantia ao juízo, o IDPJ não prevê a prévia garantia ao juízo, bem como prevê a automática suspensão do processo, conforme o art. 134, §3º do CPC/2015.

Essas características do IDPJ são vistas por alguns tributaristas como incompatibilidades do instituto com as execuções fiscais, mas não é este o entendimento a que este trabalho se filia. A suspensão do processo de execução civil não leva qualquer prejuízo a qualquer das partes, bem como, a ausência de prévia garantia ao juízo, uma vez que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica é movido pelo exequente, sendo a defesa do executado parte do incidente e não do processo principal. Dessa forma, não se vislumbra qualquer incompatibilidade sistêmica, mas, meramente, aplicação subsidiária do CPC/2015.

Outro aspecto que deve ser considerado pelo jurista é a presença e necessidade do processo administrativo que antecede a execução fiscal. Este processo tem por objetivo, também, a caracterização da responsabilidade de terceiros, com a consequente inclusão do terceiro na CDA. Tal constatação é de relevância ao passo que a discussão sobre o IDPJ deve levar em consideração que já há meio próprio previsto pelo ordenamento jurídico brasileiro para que a execução fiscal atinja terceiros. Assim, o entendimento consolidado no trabalho é de que: não havendo possibilidade de responsabilização de terceiros no processo administrativo, o meio adequado de inclusão é a via do IDPJ, que possibilitará a defesa processual do terceiro.

Verifica-se, por meio da análise dos precedentes judiciais do STJ, que este não tem sido o posicionamento do Superior Tribunal, no entanto, configura-se equívoco que vem a vulnerar, cada vez mais, o contribuinte e o responsável tributário. Essa atuação do Judiciário em prol da arrecadação tributária fora dos limites legais se deve a ausência de um processo tributário que trace reais previsões normativas de como devem, o Fisco e o Judiciário, proceder na condução da cobrança de tributos e gera, como consequência, insegurança jurídica ao contribuinte e consequências econômicas negativas para o país.

Esse posicionamento amplia a desigualdade entre o Fisco e o contribuinte e tem fundamento na necessidade de arrecadação tributária com o condão de garantir o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse particular. No entanto, o ordenamento jurídico também representa o interesse público uma vez que é ato produzido por representantes do povo. Assim, quaisquer atos incompatíveis com o ordenamento jurídico são formas de inobservância da supremacia do interesse público.

Em resposta à pergunta: A atuação da Procuradoria da Fazenda Nacional e dos Juízos Federais na inclusão do(s) sócio(s) como executado(s) têm observado as normas do Direito tributário brasileiro? É possível afirmar, categoricamente, por todas as razões expostas neste trabalho, que não têm observado o ordenamento no que toca à responsabilização dos sócios.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Alessandra Lignani de Miranda Starling; PAZÓ, Cristina Grobério; SILVA, Lívia Metzker. A desconsideração da personalidade jurídica nos novos institutos: Novo Código Comercial (em tramitação) e Novo Código de Processo Civil. **REVISTA JurES** - v.7, n.15 (2015) ISSN 2179-0167. Disponível em: <<http://periodicos.estacio.br/index.php/juresvitoria/article/viewFile/6286/47965434>>. Acesso em: 27 mai. 2021.

ALVES, Felipe Dalenogare; LEAL, Mônia Clarissa Hennig. O direito fundamental ao bom governo e o dever de proteção estatal: uma análise das competências federativas à implementação de políticas de prevenção e repressão aos atos de malversação do patrimônio público. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, v. 21, n. 2, p. 11-46, maio/ago. 2020. Disponível em: <<https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/1487/549>>. Acesso em: 27 mai. 2021.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BEZERRA, Christiane Singh; SANTINI, Leonardo da Costa. Considerações sobre os direitos da personalidade da pessoa jurídica. **Revista Âmbito Jurídico**, [s. l.], 1 ago 2011. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-civil/consideracoes-sobre-os-direitos-da-personalidade-da-pessoa-juridica/>>. Acesso em: 25 Nov. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 21 mar. 2021.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 21 mar. 2021.

_____. Lei nº 6830, de 22 de setembro de 1980. **Lei de Execuções Fiscais**. Brasília, 22 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 21 mar. 2021.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Brasília, 16 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 21 mar. 2021.

_____. Tribunal Regional Federal da Terceira Região. **Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas 4.03.1.000001**. Órgão Especial, Relator: Desembargador Federal Baptista Pereira, Processo Paradigma: 0017610-97.2016.4.03.0000, Admitido em 08/02/2017. Disponível em: <<https://www.trf3.jus.br/documentos/vipr/IRDR.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial 250.053/PE**. Primeira turma, Relator: Min. Arnaldo Esteves, DJe: 06/02/2014. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=51065795&num_registro=201202293269&data=20150903&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 18 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial 1.540.683/PE**. Segunda turma, Relatora: Min. Assusete Magalhães. DJe 02/04/2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=92929732&num_registro=201501560218&data=20190402&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 18 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 1.725.077/RJ**. Segunda turma, Relator: Min. Francisco Falcão, DJe 29/04/2021. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=91&documento_sequencial=124409257®istro_numero=202001657636&peticao_numero=202001009635&publicacao_data=20210429&formato=PDF>. Acesso em: 18 mai. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial 1.823.488/PR**. Primeira turma, Relator: Min. Sérgio Kukina, DJe 29/04/2021. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=91&documento_sequencial=124463745®istro_numero=201901871190&peticao_numero=202100097201&publicacao_data=20210429&formato=PDF>. Acesso em: 18 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial 1.866.138/SC**. Primeira turma, Relator: Min. Gurgel de Faria, DJe 06/05/2021. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=91&documento_sequencial=123265163®istro_numero=202000589721&peticao_numero=202000991595&publicacao_data=20210506&formato=PDF>. Acesso em: 18 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial 1.131.069/RJ**. Segunda turma, Relator: Ministro Castro Meira, DJe 10/02/2011. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=13150344&num_registro=200900581812&data=20110210&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 18 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 90.591/MG**. Primeira turma, Relator: Min. Garcia Vieira, DJ 09/03/1998. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199600171777&dt_publicacao=09-03-1998&cod_tipo_documento=3&formato=PDF>. Acesso em: 18 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 279.273/SP**. Terceira turma, Relator: Min. Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Ministra Nancy Andrighi, DJ 29/3/2004. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1105945&num_registro=200000971847&data=20040329&tipo=3&formato=PDF>. Acesso em: 18 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 859.616/RS**. Primeira turma, Relator: Min. Luiz Fux, DJ 15.10.2007. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=3202755&num_registro=200601241908&data=20071015&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 18 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.101.728/SP**. Primeira turma, Relator: Min. Teori Albino Zavascki, DJe 23/03/2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4783946&num_registro=200802440246&data=20090323&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 18 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.104.900/ES**. Primeira turma, Relatora: Min. Denise Arruda, DJe 01/04/2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4864188&num_registro=200802743578&data=20090401&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 18 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.217.705/AC**. Segunda turma, Relator: Min. Herman Benjamin, DJe 04/02/2011. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=13068115&num_registro=201001902583&data=20110204&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 18 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.315.110/SE**. Terceira turma, Relatora: Min. Nancy Andrighi, DJe 07/06/2013. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=27204546&num_registro=201102743992&data=20130607&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 18 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 392**. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução. Primeira Seção, DJe 07/10/2009. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp>>. Acesso em: 18 fev. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 435**. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Primeira Seção, DJe 13/05/2010. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp>>. Acesso em: 18 fev. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 130.522/SP**. Relator: Min. Sydney Sanches, DJ: 28/06/1991, pág. 529.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 562.276/PR**. Tribunal Pleno, Relatora: Min. Ellen Gracie. DJe 10/02/2011. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19736566/recurso-extraordinario-re-562276-pr>>. Acesso em: 18 fev. 2021.

CARONE, Daniela Cattucci. **Disparidades entre o Fisco e o Contribuinte no Processo Tributário Administrativo Federal**. – São Paulo , 2016.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**, volume 2 [livro eletrônico]: direito de empresa. 4ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 15ª ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. vol. Q-Z. pag. 392.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 24ª ed. - São Paulo: Atlas, 2011.

GRINOVER, Ada Pellegrini. Mudanças estruturais no processo civil brasileiro. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais** - nº 1, 2006, p. 197-224. DOI: <https://doi.org/10.18759/rdgf.v0i1.65>. Disponível em: <https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/65>>. Acesso em: 25 mai. 2021.

KIM, Hye Jin. Nulidades da certidão de dívida ativa e execução fiscal. **Revista Âmbito Jurídico**, [s.l.], 1 nov. 2013. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/nulidades-da-certidao-de-divida-ativa-e-execucao-fiscal/>>. Acesso em: 05 abr. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª ed. rev. atual. amp. [livro eletrônico] - São Paulo: Malheiros, 2014.

MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: sociedades simples e empresárias**. 10 ed. rev. atual. [livro eletrônico] - São Paulo: Atlas, 2018.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário brasileiro: administrativo e judicial**. Natália Brasil Dib. (atualizadora). 12ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de Direito Empresarial**. 10ª ed. [livro eletrônico] - São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. [livro eletrônico] – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

PERSECHINI, Sílvia Ferreira. Desconsideração da personalidade Jurídica. **Revista Consultor Jurídico**, [s.l.], 13 set. 2009. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2009-set-13/responsabilidade-atos-ilicitos-desconsideracao-personalidade-juridica2?pagina=3>>. Acesso em: 30 mar. 2021.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito empresarial: volume único**. 10. ed. [livro eletrônico] – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.

SANTOS, Sérgio Roberto Leal dos. Da compensação do crédito tributário. R454 **Revista da Procuradoria Geral do INSS**. 1993 – Trimestral. Brasília, MPAS/INSS, 1996. Disponível em: http://qualidade.ieprev.com.br/arq/REV_3497.pdf>. Acesso em: 27 mai. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.137, nov/2007. Disponível em: <[TAKANO, Caio Augusto. Em busca de um interesse comum: considerações acerca dos limites da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN. **Revista Direito Tributário Atual**. \[s.l.\], 1º sem. 2019. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/41-2019/em-busca-de-um-interesse-comum-consideracoes-acerca-dos-limites-da-solidariedade-tributaria-do-art-124-inc-i-do-ctn/>>. Acesso em: 24 Mar. 2021.](https://www.dsa.com.br/destaques/hamilton-dias-de-souza-e-hugo-funaro-a-descon-sideracao-da-personalidade-juridica-e-a-responsabilidade-tributaria-dos-socios-e-ad ministradores/#:~:text=Hamilton%20Dias%20de%20Souza%20e%20Hugo%20Funar o%20%E2%80%93%20A%20desconsidera%C3%A7%C3%A3o%20da,tribut%C3%A 1ria%20dos%20s%C3%B3cios%20e%20administradores&text=1.&text=Um%20dos %20principais%20temas%20de,Privado%20e%20o%20Direito%20Tribut%C3%A1rio .>. Acesso em: 15 abr. 2021.</p></div><div data-bbox=)

TAVARES, Andréa Vasconcelos Bragato. Da certeza, liquidez e exigibilidade da certidão de dívida ativa. **Revista Âmbito Jurídico**, [s. l.], 1 dez. 2013. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/da-certeza-liquidez-e-exigibilidade-da-certidao-de-divida-ativa/>>. Acesso em: 21 mar. 2021.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**: Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum – vol. III. 47ª ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2016.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial**: Teoria geral e direito societário. 8. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2017.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. **Revista Derecho Tributário** – Tópicos Contemporâneos. Tradución de Juan Carlos Panes Solórzano. Lima: Grijley, 2010.

_____. **Aula #03 - Responsabilidade Tributária**. 2020. [1h58m50s]. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=uKYnabWhgLM&t=4069s>>. Acesso em: 24 Mar. 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VASCONCELOS, Fernanda Quintas. Uma análise sobre a evolução da desconsideração da personalidade jurídica. **Revista Consultor Jurídico**, [s.l.], 20 mar. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mar-20/opinio-olucao-desconsideracao-personalidade-juridica>>. Acesso em: 06 mar. 2021.