

Redirecionamento da Execução Fiscal

Autora: Aline Teresinha Ludwig

Juíza Federal Substituta da 1ª Vara Federal e Juizado Especial Federal Criminal e Previdenciário da Subseção Judiciária de Uruguaiana/RS

publicado em 30.08.2011

 

Durante a realização do Currículo Permanente — Módulo I — Direito Tributário e Econômico 2010, foi proferida palestra pelo Juiz Federal Leandro Paulsen acerca do tema **Redirecionamento da Execução Fiscal**.

Pretende-se, aqui, fazer uma apreciação crítica do tema abordado.

A fim de contextualizar a questão, vale dizer, inicialmente, que o redirecionamento da execução fiscal é a faceta processual de um fenômeno regulado pelo direito material denominado **desconsideração da personalidade jurídica**.

Isso porque pessoa jurídica, regularmente constituída e personificada, tem como características principais a personalidade distinta da dos seus instituidores, adquirida a partir do registro dos seus estatutos, o patrimônio também distinto dos seus membros e a existência jurídica diversa de seus integrantes. Trata-se da autonomia jurídica e patrimonial da pessoa jurídica em relação aos seus instituidores.

Assim, com exceção das normas de direito empresarial que regem a responsabilidade dos sócios nas diversas espécies societárias, não pode ser imputada ao sócio responsabilidade por dívida adquirida pela pessoa jurídica que eventualmente integre.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*) foi desenvolvida pelos tribunais norte-americanos com o escopo de obstar os abusos praticados sob o véu dessa autonomia jurídica e patrimonial da pessoa jurídica, atos que visavam a mascarar interesses particulares dos sócios.

Preconiza a teoria o desprezo episódico, pelo Poder Judiciário, da personalidade autônoma da pessoa jurídica, permitindo que os sócios possam ser pessoalmente responsabilizados, atingindo seu patrimônio pessoal, por atos abusivos ou fraudulentos praticados por meio da pessoa jurídica. Vale dizer, a desconsideração da personalidade empresarial decorre da utilização irregular, da deturpação do instituto.

Todavia, a aplicação da teoria pelo Poder Judiciário não implica anulação ou desconstituição do ato constitutivo da sociedade, que permanece existente e válido, apenas tendo sua eficácia episodicamente afastada.

Segundo **Farias** e **Rosenvald**,⁽¹⁾ há duas formulações para a teoria em comento.

A Teoria Maior pugna que “somente poderá o juiz, episodicamente, no caso concreto, ignorar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica como forma de combate a fraudes e abusos praticados por meio dela”. Subdivide-se em teoria maior objetiva e teoria maior subjetiva, a depender da exigência do elemento anímico para a desconsideração, embora dependa, em qualquer caso, “do atendimento de requisitos legais”.

A Teoria Menor “trata como desconsideração da personalidade jurídica toda e qualquer hipótese de comprometimento do patrimônio do sócio por obrigação da empresa” centrando seu cerne “no simples prejuízo do credor para afastar a autonomia patrimonial”.

O ordenamento jurídico brasileiro alberga ambas as teorias em sedes distintas.

O Código Civil, em seu artigo 50, optou pela adoção da teoria maior objetiva, exigindo abuso de poder, caracterizável pela confusão patrimonial ou desvio de finalidade. Não perquire acerca do grau de intenção fraudulenta dos sócios.

Também adotaram a teoria maior a **Lei do Cade** (Lei nº 8.884/94), em seu artigo 18, e o Código Tributário Nacional, em seu art. 135, ambos exigindo excesso de poder, abuso de direito ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Abraçaram a teoria menor o Código de Defesa do Consumidor, que no seu artigo 28 possibilita a desconsideração pela simples insolvência do fornecedor, sem a presença de outros requisitos legais, e a Lei nº 9.605/98, que em seu art. 4º autoriza a desconsideração “sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente”.

No âmbito do direito tributário, como referido rapidamente, a norma de direito material que autoriza a desconsideração da personalidade civil é o art. 135 do Código Tributário Nacional.

Segundo o dispositivo citado, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, as pessoas citadas no art. 134, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Quanto aos requisitos no âmbito tributário, na palestra **Redirecionamento da Execução**, o palestrante Leandro Paulsen buscou inicialmente diferenciar as figuras do sujeito passivo da obrigação tributária do responsável a partir da regra matriz regente. Ressaltou que a regra matriz de substituição ou de responsabilidade tributária não se confunde com a hipótese de incidência da regra matriz de imposição tributária, fixando-se na relação de ingerência do terceiro com o fato gerador do tributo, pressupondo o poder de agir para evitar o inadimplemento. Concordando com o palestrante, sinalo que não é por outra razão que o art. 135 imputa responsabilidade aos sócios **diretores**.

Com efeito, é relativamente pacífico que, para que possa ser considerado responsável por substituição pelos débitos fiscais da empresa, o sócio deve praticar atos de administração da sociedade, não bastando que a integre.

Ademais, para que possa emergir a responsabilidade do sócio, é necessário que coincida o período em que o sócio, na qualidade de administrador, esteve à frente dos negócios empresariais, com a época em que os atos foram praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Quanto ao que constitua **atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**, é confusa a jurisprudência. Todavia, parece prevalecer que o mero não pagamento de tributos não consiste na infração à lei referida no art. 135 do CTN. Bem assim, grande parte da jurisprudência admite que a dissolução irregular da sociedade, hipótese mais comum suscitada pelos credores tributários, é uma das hipóteses de infração que pode ensejar a responsabilização do sócio gerente.

Todavia, o ponto nodal da palestra aqui apreciada consistiu no momento em que os responsáveis tributários podem ser chamados a adimplir os créditos tributários; qual o procedimento a ser observado para a responsabilização; se o lançamento do nome do responsável na CDA é suficiente; se há necessidade de fundamentação na petição de redirecionamento; e se há inversão do ônus da prova.

Sustentou o palestrante, nessa senda, ser necessário um procedimento administrativo, ainda que simplificado, de verificação da regra de incidência da responsabilidade, da abrangência da obrigação, defesa e imputação, criticando a demonstração por petição nos próprios autos executivos e ponderando que, nessa hipótese, sequer se dá ensejo à imprescindível possibilidade de cumprimento espontâneo da obrigação.

Mencionou, ainda, que a inclusão do responsável na Certidão de Dívida Ativa – CDA pressupõe devido processo legal prévio, representado pelo Procedimento Administrativo Fiscal – PAF, o que vem demonstrado pelo teor do art. 202 do CTN, que justamente pressupõe prévio PAF a fundamentar os requisitos da CDA.

Nessa linha de raciocínio, (a) constar o nome do responsável na CDA pressupõe que o sujeito ativo do crédito tributário imputou-o a obrigação tributária mediante PAF prévio, sem o que há infringência ao princípio do devido processo legal; (b) se o nome do responsável não constar da CDA, incabível o redirecionamento mediante demonstração, nos próprios autos, de que o sócio exerceu a gerência na época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e que a obrigação decorre dos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, sendo necessária prévia apuração administrativa.

Tal entendimento destoa um tanto da orientação jurisprudencial prevalente no Superior Tribunal de Justiça, para quem a indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do corresponsável, confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva, autorizando que, contra ele, se promova ou se peça o redirecionamento da execução, sendo que a questão acerca do executado ser efetivamente devedor ou responsável pela dívida é tema pertencente ao domínio do direito material, disciplinado, fundamentalmente, no Código Tributário Nacional (art. 135), devendo ser enfrentado e decidido, se for o caso, pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. Ao contrário, se o nome do sócio não figurar na Certidão de Dívida Ativa, embora possa ser sujeito passivo da execução (CPC, art. 568, V), caberá à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao pedir o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária.

A propósito, transcrevo trecho pertinente do voto do eminente Ministro Teori Albino Zavascki, condutor do julgamento do REsp. 835.443/PE, STJ, 1ª Turma, DJ 30.06.2006:

"1. É preciso distinguir a relação processual da relação de direito material objeto da ação executiva. Os requisitos para instalar a relação processual executiva são os previstos na lei processual, a saber, o inadimplemento e o título executivo (CPC, artigos 580 e 583), sendo que a circunstância de figurar como devedor no título é condição suficiente para estabelecer a legitimação passiva (CPC, art. 568, I). É por isso que, em doutrina, se afirma que o título executivo exerce, no processo, 'importante função de legitimação' (Enrico Tulio Liebman, **Embargos do Executado**, trad. J. Guimarães Menegale, 2. ed., SP: Saraiva, 1968, p. 126; no mesmo sentido, Gian Antônio Micheli, **Proceso de Ejecución**, trad. Santiago Sentis Melendo, Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, p. 13). Em se tratando de dívida fiscal, o título executivo é a certidão de dívida ativa, cuja formação está disciplinada na Lei 6.830, de 1980, e na qual são indicados os nomes do devedor e dos corresponsáveis (art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202, I). Portanto, a indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do corresponsável, confere ao indicado a

condição de legitimado passivo para a relação processual executiva, autorizando que, contra ele, se promova ou se peça o redirecionamento da execução. Nesse sentido é a jurisprudência do Tribunal (REsp 272.236-SC, 1ª Turma, Min. Gomes de Barros; REsp 278.741, 2ª Turma, Min. Franciulli Netto).

2. A configuração dos requisitos da legitimação passiva não significa, todavia, afirmação de certeza a respeito da existência da responsabilidade tributária. Saber se o executado é efetivamente devedor ou responsável pela dívida é tema pertencente ao domínio do direito material, disciplinado, fundamentalmente, no Código Tributário Nacional (art. 135), devendo ser enfrentado e decidido, se for o caso, pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. Assim, apresentado o título executivo, com as formalidades extrínsecas adequadas, estará atendido o requisito – formal – para a propositura (ou para o redirecionamento) da execução, mas não estará, necessariamente, caracterizada a certeza da existência da dívida ou da responsabilidade ou de qualquer outro elemento da relação de direito material referida naquele título. Essa certeza é apenas presumida, em face da presunção, que é relativa, de certeza e liquidez do título (Lei 6.830/80, art. 3º; CTN, art. 204, parágrafo único). 'Não se descarta', conforme acentuamos em sede doutrinária, 'a hipótese de falta de correspondência ontológica entre forma e conteúdo. A norma jurídica individualizada, representada na documentação juntada à inicial, pode não existir efetivamente, ou porque nunca existiu, ou porque deixou de existir; ou pode existir, mas com outra configuração, com outra prestação ou com outro sujeito, diferentes daqueles que os documentos aparentam. Isso evidencia que a forma de exteriorização do título traduz certeza apenas relativa quanto à sua substância, abrindo caminho para controle jurisdicional, por via cognitiva, da relação jurídica em que se insere a prestação. Em outras palavras: a falta de correspondência entre o que o título formal aparenta ser e o que efetivamente ele é em substância, constitui matéria a ser invocada pelo executado, mediante embargos, que, se recebidos, estancarão, até seu julgamento, os atos executivos. (...) O certo é que o título executivo não é prova absoluta da existência da obrigação e, sendo assim, ele autoriza a ação executiva, mas não legitima, necessariamente, os atos de execução.

Anotou, a propósito, OVÍDIO A. BAPTISTA DA SILVA, invocando LIEBMAN, que, 'oportunizando a lei, por meio dos embargos, a destruição do título executivo – quando o direito não exista – acaba condicionando o ato final executivo (que é propriamente a execução), à existência efetiva do direito substancial; e confirmando o entendimento de que o título executivo permite apenas que o credor inicie e desenvolva a atividade executória (que é a 'ação' processual executiva), mas não possa atingir o resultado executivo, se o executado lograr demonstrar, nos embargos, a inexistência do crédito, configurado no título' (**Curso de Processo Civil**, 3. ed. SP: RT, v. II, p. 33)' (**Comentários ao Código de Processo Civil** – v. 8, 2. ed. SP: RT, p. 173).

3. É diferente a situação quando o nome do responsável tributário não figura na certidão de dívida ativa. Nesses casos, embora possa ser sujeito passivo da execução (CPC, art. 568, V), caberá à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao pedir o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária. Em antiga jurisprudência do STF a respeito já se afirmava que, 'nessas hipóteses, embora o nome do sócio responsável não necessite figurar na certidão da dívida ativa, mesmo porque a devedora é a sociedade, a petição em que é requerida a citação deve especificar a razão em consequência da qual a execução é dirigida contra um deles' (voto do Min. Soarez Munõz, relator do RE 97.612-4, 1ª Turma, DJ de 08.10.82). Nesse sentido é, também, a jurisprudência aqui firmada, conforme se pode constatar do EREsp 702.232-RS (Primeira Seção, DJ de 16.09.2005), relatado pelo Ministro Castro Meira e do REsp 550405/RS (Primeira Turma, DJ de 06.10.2003), por mim relatado e assim (...)." (sem grifo no original)

Comungo, de um modo geral, do entendimento do Palestrante, tendo em vista que, efetivamente, a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica pressupõe carga cognitiva via de regra incompatível com o processo de execução, cujo procedimento o atual Código de Processo Civil buscou alijar de cognição incidente.

Pondero, entretanto, que, em boa parcela dos casos em que somos chamados a redirecionar a execução fiscal, a hipótese de incidência dessa responsabilidade sobrevém à constituição do crédito tributário, notadamente a dissolução irregular da pessoa jurídica. Essa questão, aliás, foi levantada no ambiente virtual do curso no fórum destinado ao Palestrante (EAD – Emagis).

Como bem salientado naquele ambiente virtual do EAD – Emagis, nesses casos, as diligências necessárias à comprovação da hipótese de incidência da responsabilidade do sócio já foram efetuadas dentro do processo judicial por meio do oficial de justiça, por meio da constatação da dissolução irregular da empresa, na qual poderão ser submetidas ao contraditório pela via cognitiva dos embargos.

Paralisar-se a execução fiscal nesse passo para possibilitar a prévia notificação administrativa e reabertura do processo administrativo para adoção de diligências já efetuadas não parece de grande utilidade. Ademais, a ausência de notificação prévia nesses casos de causa superveniente não obsta a defesa, que pode ser apresentada judicialmente, nem a possibilidade do pagamento espontâneo, que pode ser realizado a qualquer tempo.

Dessarte, na mesma linha do que foi concluído no ambiente virtual EAD, entendo que, ao menos nos casos de responsabilidade superveniente à constituição do crédito tributário, é razoável que o próprio juiz da execução possa exercer esse controle, autorizando ou não o redirecionamento com base nos elementos constantes dos autos, sem necessidade de reabertura do processo administrativo e paralisação da execução.

De outra banda, adiro inteiramente às considerações do palestrante no que concerne à inviabilidade da inversão do ônus da prova da ocorrência de uma hipótese de responsabilidade quando da inclusão do sócio administrador na Certidão de Dívida Ativa. A presunção relativa de certeza e liquidez que cerca a Certidão de Dívida Ativa (art. 3º da Lei nº 6.830/80) não tem o condão de desobrigar o sujeito ativo da comprovação desses requisitos, embora se presuma tenham sido verificados previamente mediante Processo Administrativo Fiscal.

A cognição nessa matéria pode até ser reservada ao âmbito dos embargos, mas o ônus da prova da não ocorrência das hipóteses de responsabilidade não pode ser atribuída ao sócio gerente, de acordo com a distribuição estática do art. 333, I, do CPC, sob pena de se inviabilizar o próprio direito de defesa.

1. FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil Teoria Geral**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2007. p. 312.

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023: 2002/ABNT):

LUDWIG, Aline Teresinha. *Redirecionamento da Execução Fiscal*. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 43, ago. 2011. Disponível em:
< http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao043/aline_ludwig.html>
Acesso em: 08 set. 2011.