



# RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO: UMA ANÁLISE DA REVERSÃO FISCAL NO DIREITO PORTUGUÊS E A POSSIBILIDADE DE SUA APLICAÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO

---

*Paulo Roberto Lyrio Pimenta\**  
*Loan Kizzi Reina\*\**

## **Resumo**

O tema da responsabilidade tributária tem sido debatido intensamente no âmbito doutrinário e na jurisprudência dos Tribunais nos últimos anos. Neste particular, os novos critérios de cobrança dos créditos públicos na seara federal, implementados pela Portaria nº 396, de 20 de abril de 2016, que criou o Regime diferenciado de Cobrança de Créditos, promoveram significativas alterações em diversos procedimentos administrativos realizados pela Procuradoria da Fazenda Nacional, visando a cobrança do crédito tributário, principalmente naqueles relacionados à inclusão do sócio administrador, nos casos previstos no art. 135, I do Código Tributário Nacional. O presente trabalho pretende analisar o procedimento de inclusão administrativa do sócio-gerente no direito português, denominado de reversão. Observar-se-á que este exige a observância dos pressupostos da inexistência de bens e do exercício da gerência, além de um determinado rito, o qual envolve inclusive a realização de uma audiência prévia, antes da edição do provimento administrativo, devidamente motivado, que vier a deliberar pela inclusão do sócio. Este procedimento submete-se ao controle jurisdicional. Com base nessa análise, o trabalho pretende enfrentar os limites para a aplicação desse tipo de procedimento no direito brasileiro, concluindo pela possibilidade de utilização de determinados parâmetros estabelecidos pelo direito português para que o sócio seja incluído também em um procedimento administrativo, e não no curso do processo jurisdicional de execução fiscal, no ordenamento brasileiro. Desse modo, pretende-se aproveitar os subsídios da experiência portuguesa para que o tema seja tratado no direito pátrio dentro de uma nova perspectiva, que é a da discussão sobre a responsabilidade tributária do sócio no âmbito administrativo, e não na esfera judicial, como ocorre atualmente.

## **Palavras-chave**

Responsabilidade. Sócio Administrador. Reversão Fiscal. Possibilidade. Ordenamento brasileiro.

---

\* Pós-Doutorado na Universidade de Munique, Alemanha. Doutor em Direito pela PUC-SP. Professor dos Cursos de Graduação e de Pós-Graduação da UFBA e da UCSAL Juiz Federal na Bahia. Ex-Pesquisador do CNPQ.

\*\* Mestranda em Direito pela UFBA. Procuradora da Fazenda Nacional na Bahia

## TAX RESPONSIBILITY OF THE PARTNER: AN ANALYSIS OF TAX REVERSAL IN PORTUGUESE LAW AND THE POSSIBILITY OF ITS APPLICATION IN BRAZILIAN LAW.

### Abstract

The subject of tax liability has been intensely debated in the doctrinal scope and jurisprudence of the Courts in recent years. In this regard, the new criteria for charging public credits in the federal area, implemented by Administrative Rule No. 396 of April 20, 2016, which created the Differentiated Credit Collection Regime, promoted significant changes in several administrative procedures carried out by the Attorney of the Treasury National, aiming at the collection of the tax credit, mainly in those related to the inclusion of the managing partner, in the cases foreseen in art. 135, I of the National Tax Code. The present work intends to analyze the administrative inclusion procedure of the managing partner in Portuguese law, known as reversion. It will be noted that this requires compliance with the assumptions of the absence of assets and the exercise of management, in addition to a certain rite, which involves even holding a prior hearing, prior to the issuance of the duly motivated administrative provision, which Resolve to include the member. This procedure is subject to judicial control. Based on this analysis, the work intends to confront the limits for the application of this type of procedure in Brazilian law, concluding that it is possible to use certain parameters established by Portuguese law so that the partner is also included in an administrative procedure, and not in the course of the judicial process of fiscal execution, in the Brazilian order. In this way, we intend to use the subsidies of the Portuguese experience so that the topic is treated in the country's law within a new perspective, that is the discussion about the tax liability of the partner in the administrative scope, and not in the judicial sphere, as it happens currently.

### Keywords

Responsibility. Managing partner. Tax reversal. Possibility. Brazilian Law.

## 1. INTRODUÇÃO

A responsabilidade tributária é um dos temas mais debatidos atualmente na jurisprudência e na doutrina nacional, pelas mais variadas razões. Muitos aspectos já foram discutidos, tais como a natureza da norma que trata da responsabilidade tributária; as diversas modalidades de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional; as situações em que a responsabilidade poderá ser transferida e, ainda, os casos de responsabilidade pessoal do sócio.

Apesar da multiplicidade de questões, a responsabilização do sócio gerente, nos casos de dissolução irregular, vem se tornando o ponto alto dos debates, principalmente na jurisprudência pátria, em razão do grande número de recursos direcionados aos tribunais superiores versando sobre esta problemática. Muitos são os recursos repetitivos que envolvem a matéria, a saber:

1. Recurso Repetitivo sobre qual sócio deverá responder, diante da ocorrência da dissolução irregular (sócio do fato gerador ou sócio da dissolução ou ambos);
2. Recurso repetitivo sobre a partir de quando começa a ser contada a prescrição para redirecionamento de execução fiscal para sócio de empresa (RESP nº 1201993);

3. Recurso repetitivo sobre a responsabilidade do sócio-gerente, cujo nome consta da CDA, para responder por débitos da pessoa jurídica (RESP nº1104900);
4. Recurso repetitivo sobre a questão referente à responsabilização pessoal dos sócios por débitos previdenciários das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, com base no art. 13 da Lei 8.620/93, se deve ficar subordinada à verificação das condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN (RESP nº1153119);

Desse modo, há explícita necessidade de uniformização do entendimento sobre essas diversas questões, razão pela qual o julgamento dos recursos acima mencionados é aguardado tanto pelos contribuintes, quanto pelos juízes e pela Administração fazendária.

No entanto, mesmo diante das diversas questões envolvendo a *responsabilidade do sócio-gerente ou administrador*, ainda é possível debater novas questões que emergem da prática do processo tributário. Uma das situações seria a possibilidade de inclusão administrativa do sócio e qual o procedimento administrativo mais adequado para isso.

Tal tema adquire mais destaque diante do surgimento, no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), previsto na Portaria 396 de 20 de abril de 2016.

Prevê o artigo 1º da mencionada portaria que “o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos - RDCC consiste no conjunto de medidas, administrativas ou judiciais, voltadas à otimização dos processos de trabalho relativos à cobrança da Dívida Ativa da União, observados critérios de economicidade e racionalidade, visando outorgar maior eficiência à recuperação do crédito inscrito”.

O RDCC, então, permitirá à PGFN tornar mais efetiva a cobrança dos créditos públicos federais, na medida em que promoverá o movimento das execuções fiscais apenas *após* a pesquisa e diligenciamento dos bens do devedor. Até esta data, os processos permanecerão suspensos/arquivados com fulcro no art. 40 da Lei nº 6.830/1980.

Com isso, haverá economia processual, tanto para a Justiça Federal, que só exigirá dos seus servidores a movimentação de execuções em que haja patrimônio útil, quanto para a própria PGFN, que utilizará seus Procuradores e servidores de modo mais racional, promovendo uma pesquisa efetiva de bens dos devedores e aptos a garantir efetivamente as execuções, além de permitir um desenvolvimento de teses jurídicas mais firmes e proveitosas para a União.

Aliás, a própria sociedade brasileira será beneficiada com esse rito diferenciado, posto que haverá uma grande economia de recursos com o fim dos custos de processos desnecessários e inúteis.

A efetivação do RDCC ocasiona a suspensão imediata de todas as execuções fiscais, cujo valor consolidado (valor principal, mais juros e demais encargos), por execução, seja inferior a um milhão de reais. Com a suspensão dos feitos executivos, administrativamente, deverá a PGFN, através de um *Procedimento Especial de Diligenciamento Patrimonial* – PEDP, buscar mapear todos os bens móveis e imóveis pertencentes àqueles devedores incluídos no RDCC.

Então, apesar de suspender os feitos executivos no âmbito judicial, a pesquisa administrativa por bens continuará e, por isso, a questão da possibilidade de inclusão do sócio-gerente administrativamente, diante de determinadas situações, será uma realidade, como mais um meio para que haja efetividade da busca de bens aptos à garantia da execução fiscal.

Em alguns países da Europa Ocidental, admite-se a inclusão do sócio no âmbito administrativo. No direito português, por exemplo, a execução fiscal é desenvolvida no âmbito administrativo e, por esta razão, o poder da autoridade fazendária para inclusão do sócio administrador e da sua responsabilização pelo pagamento do tributo da sociedade não representa mais qualquer novidade.

Na presente monografia será analisada a experiência de Portugal. Neste particular, tentar-se-á analisar os pressupostos e fundamentos observados pelo agente do Fisco português para a concretização da reversão (art.24 da LGT) e, a partir disso, concluir pela possibilidade de sua aplicação ou não aos procedimentos administrativos desenvolvidos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, no Brasil.

## 2. A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA NO DIREITO PORTUGUÊS

### 2.1. Evolução histórica

A responsabilidade subsidiária foi prevista, inicialmente, no direito português, pelo Decreto-Lei nº 17.730, de 7 de dezembro de 1929, que vigeu durante muitos anos. Àquela época, foi estabelecido um regime rigoroso para os administradores e gestores, eis que a responsabilidade era objetiva, ilimitada e alcançava as dívidas decorrentes de impostos e de multas fiscais.<sup>1</sup> Todavia, a jurisprudência flexibilizou a aplicação desse texto, exigindo a presença da “gerência de fato”, e não apenas a de direito, como um dos requisitos para a configuração dessa figura.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Cf. Casimiro, Sofia de Vasconcelos. *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Diretores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Coimbra, Almedina, 2000, p.41 e ss.

<sup>2</sup> Cunha, Tânia Meirelles da. *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais, a culpa nas responsabilidades civil e tributária*, 2ªed. Coimbra, Almedina, 2009, p.109.

Com a edição do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), o perfil dessa responsabilidade não foi alterado, entretanto, tanto a doutrina quanto a jurisprudência majoritária entendiam que deveria ser exigida conduta ilícita e culposa.

Veio a lume, então, em 1986, o Código das Sociedades Comerciais (CSC). Neste o regime da responsabilidade em estudo foi modificado, pois a lei passou a exigir o elemento subjetivo, a culpa.<sup>3</sup> A doutrina divergia sobre o tipo de culpa. Para uns, se tratava de uma culpa presumida,<sup>4</sup> para outro segmento não havia presunção de culpa, ocorrendo, na verdade, uma uniformidade dos regimes de responsabilidade subsidiária, então previstos pelo ordenamento.<sup>5</sup>

Posteriormente, esse diploma normativo foi revogado pelo Código de Processo Tributário, aprovado pelo DL nº 154/91, que só se aplica à cobrança de dívidas de impostos. Quanto às infrações, o tema foi regulamentado em 24 de novembro de 1993 pelo DL 394/93.

Finalmente, em 1998 foi promulgada a Lei Geral Tributária, que disciplina a matéria, consoante será a seguir analisado.

## 2.2. Perfil

Atualmente, o ordenamento português regula a responsabilidade tributária no art. 18.º da Lei Geral Tributária (LGT), no seu n.º3, definindo como sujeito passivo da relação tributária a pessoa singular ou coletiva que, “nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável”.

Resulta, assim, da lei, que o sujeito passivo poderá surgir no procedimento e/ou processo tributário sob distintas configurações, como contribuinte direto ou originário, recaindo sobre si diretamente o dever de liquidar a prestação tributária e em relação ao qual se verifica o fato gerador do tributo; como substituto, cujo regime previsto, nos artigos 20º e 28º da LGT, prevê a imposição do cumprimento da prestação tributária a um terceiro, ou, ainda, como responsável.

No que se refere a este último, é importante mencionar que, apesar das pessoas coletivas serem dotadas, em regra, de personalidade e capacidade jurídicas próprias, necessitam de pessoas físicas, administradores ou gerentes,

---

<sup>3</sup> Cf. Guerreiro, Antônio Lima. *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 2001, p.137.

<sup>4</sup> Martins, Antônio Carvalho. *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos*, Coimbra, Coimbra Editora, 1994, p.57.

<sup>5</sup> Cunha, Tânia Meireles, op. cit., p., p.121.

que promovem a realização das suas finalidades, vinculando com a sua atuação a pessoa jurídica que representam.

Por esse motivo, a eventual violação culposa de alguns deveres legais<sup>6</sup> por parte daqueles, que estão obrigados a atuar com zelo e diligência no cumprimento do objeto societário, poderá importar, para eles, responsabilidade subsidiária em relação ao contribuinte originário (a pessoa coletiva que representam).

Saldanha Sanches<sup>7</sup> compreende que a responsabilidade subsidiária consiste “numa desconsideração da personalidade de uma sociedade comercial ou outra pessoa colectiva”, o que constitui “uma intensa derrogação do princípio da responsabilidade limitada (das pessoas colectivas), mas é uma possibilidade que tem de ser considerada como estando inserida no princípio mais vasto da reacção do ordenamento jurídico contra os abusos da utilização da personalidade colectiva”. Há que se observar, de outro lado, que se trata de um reforço à cobrança da dívida fiscal, apresentando nítido carácter sancionatório.<sup>8</sup>

A responsabilidade subsidiária, no direito português, encontra-se regulada nos artigos 22º/24º da Lei Geral Tributária, existindo casos especiais previstos nos artigos 157º/161º e 181º, todos do Código de Procedimento e Processo Tributário, bem como no artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, no que concerne a coimas e multas associadas à prática de infrações tributárias. Ela visa responsabilizar os administradores, diretores ou gerentes e outras pessoas que exerçam de forma efetiva funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas, pelas *condutas culposas* daqueles, que desencadeiem à diminuição do património do devedor originário, bem como pelo não pagamento dos impostos por parte deste.

Quanto ao seu alcance, o art. 22º da LGT prescreve que a responsabilidade tributária abrange “a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais”.

### 2.3. A figura da reversão fiscal

Conforme resulta do artigo 23.º n.º1 da LGT, a responsabilidade tributária subsidiária efetiva-se com o mecanismo da reversão fiscal, mediante o qual ocorre a responsabilização de uma determinada pessoa, a título subsidiário, pelas dívidas tributárias de outrem. Por seu turno, a reversão, enquanto

---

<sup>6</sup> Sobre os deveres dos administradores, conferir Antônio Menezes Cordeiro (A Lealdade no Direito das Sociedades, Revista da Ordem dos Advogados, dezembro de 2006, Lisboa, p.1033 e ss.; Os Deveres Fundamentais dos Administradores das sociedades, Revista da Ordem dos Advogados, setembro de 2006, Lisboa, p.485-498)

<sup>7</sup> Manual de Direito Fiscal, 3ªed., p.154.

<sup>8</sup> Martínez, Soares. Direito Fiscal, 10ªed., Almedina, Coimbra, 2003, p.251.

chamamento à execução fiscal do responsável subsidiário, opera mediante citação, como resulta do disposto nos arts. 22.º, n.º 4, e 23.º, n.ºs 4 e 5, da LGT. Mesmo exigindo a lei a efetivação da citação, a execução fiscal portuguesa é desenvolvida no âmbito administrativo. Sobre esse tema, a jurisprudência tem entendido que

“Para todos os efeitos, a liquidação e a reversão são actos administrativos autónomos do acto de citação, não fazendo parte da mesma forma concreta ou do mesmo texto, e por isso mesmo podem ser dados a conhecer ao revertido através de instrumentos de externalização diverso, embora em simultâneo com a citação”<sup>9</sup>

A concretização da reversão fiscal contra os responsáveis subsidiários legalmente indicados determina o chamamento destes ao processo de execução fiscal, decorrendo de razões de economia processual e de eficácia que têm como pano de fundo a necessidade de o Estado cobrar de forma expedita as dívidas tributárias, que constituem parte substancial das suas receitas, e simultaneamente incentivar aqueles ao cumprimento das obrigações (art. 32, 03 da LGT).

Sendo assim, a reversão pode ser considerada como o meio mais eficaz para assegurar o pagamento do crédito fiscal, posto que, ainda administrativamente, no âmbito das Finanças, o sócio gerente ou administrador é chamado a responder pelo pagamento do crédito público, cabendo ao Judiciário a análise da observância dos direitos dos revertidos.

Por isso, a observância rigorosa do procedimento administrativo da reversão é dever da Administração, que almeja sustentar judicialmente a permanência do sócio como sujeito passivo da relação tributária.

São várias as etapas necessárias a serem observadas pela Administração Fazendária, para efetivação da inclusão administrativa do sócio, como será adiante examinado.

#### 2.4. Audiência Prévia à reversão

Pela interpretação do n.º<sup>10</sup> do art. 23 da LGT, é possível concluir que, ao potencial revertido, deve ser possibilitada a sua participação na formação da decisão de reversão, independentemente de se poder estar perante a situação prevista no caso da alínea “b” do art. 24.<sup>11</sup>, n.º 1, da LGT, que diz respeito

---

<sup>9</sup> Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão nº 0123/12, 2ª Seção, Rel. Lino Ribeiro, j. em 16/05/12. Disponível em: [www.stadministrativo.pt](http://www.stadministrativo.pt). Acesso em: 20/04/2017, às 11:50hs.

<sup>10</sup> 4 - A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus presupostos e extensão, a incluir na citação.

<sup>11</sup> Art. 24 da LGT: Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos. 1 - Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de

às dívidas tributárias que deveriam ter sido pagas ou o imposto entregue em período coincidente com a gerência.

Desse modo, a lei exige da Administração Tributária o chamamento do sócio, ainda na fase que antecede à decisão de reversão e seus fundamentos, para que este tenha conhecimento prévio da pretensão de responsabilização, seus pressupostos e sua extensão.

A falta de comunicação desses elementos, quando da notificação, constitui uma nulidade que o potencial revertido deve arguir, mediante incidente suscitado perante o juiz ou mediante reclamação do despacho do órgão de execução fiscal que a indeferir.

Por sua vez, a falta de notificação do revertido, para o exercício do direito à audiência, constitui uma ilegalidade que repercute na reversão, determinando a sua anulabilidade. Com efeito, é hoje jurisprudência consolidada que a legalidade do despacho de reversão por falta de fundamentação, violação do direito de audiência prévia e preterição de formalidade essencial deverá ser atacada através do processo de oposição à execução fiscal, enquadrando-se a situação na previsão da alínea “i” do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

A audiência prévia consiste, então, num verdadeiro direito do sócio administrador ou gerente de conhecer previamente a pretensão Fazendária de promover a reversão da execução fiscal à sua pessoa e ao seu patrimônio.

## 2.5. Pressupostos

### 2.5.1. *Previsão legal*

Para que possa ocorrer a reversão da dívida, impõe a lei a verificação dos requisitos constantes dos arts. 23.º n.º2 da LGT, art. 153.º n.º2 do CPPT e art. 24.º da LGT.

Assim, nos termos dos dois primeiros dispositivos, a efetivação da responsabilidade tributária subsidiária, por meio da reversão do processo de execução fiscal, pressupõe:

---

facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

- a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;
- b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.



1. “A inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, dos responsáveis solidários e seus sucessores (art. 23.º n.º 2 da LGT; art. 153.º n.º 2 do CPPT);
2. O exercício efetivo do cargo nos períodos relevantes de verificação do facto constitutivo da dívida tributária ou do prazo legal de pagamento ou da respectiva entrega (art. 24.º n.º 1 da LGT). (vide Ac. do STA de 29-10-2014, processo 0925/13<sup>12</sup>).

Analisemos cada um dos pressupostos.

### 2.5.2. *Inexistência de bens*

O primeiro pressuposto para que a Administração possa determinar a reversão do responsável subsidiário é, como acima mencionado, a inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal. A responsabilidade tributária, no direito português, é *subsidiária*, exigindo, portanto, o esgotamento dos bens do devedor principal.

Mesmo assim, o direito à previa excussão dos bens do devedor subsidiário não impede a efetivação da reversão, conforme decidiu o Supremo Tribunal Administrativo:

“Embora o responsável subsidiário goze do direito de se opor a que a execução dos seus bens se efectue enquanto não forem penhorados e vendidos todos os bens do devedor principal (benefício da excussão), a reversão da execução fiscal contra si pode efectuar-se em momento anterior a essa venda, desde que os bens penhoráveis do devedor principal (e eventuais responsáveis solidários) sejam fundamentadamente insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescido (artigos 23.º n.º 2 da LGT e 153.º n.º 2 do CPPT)”<sup>13</sup>

A aferição da verificação do referido requisito é realizada considerando o momento em que a reversão ocorre, e não àquele em que o revertido exerceu a gerência ou administração.

A conclusão pela inexistência ou insuficiência deverá mostrar-se devidamente fundamentada, sendo que, em especial, no que concerne ao conceito

---

<sup>12</sup> II – A fundamentação formal do despacho de reversão basta-se com a alegação dos pressupostos e com a referência à extensão temporal da responsabilidade subsidiária que está a ser efectivada (n.º 4 do art. 23.º da LGT) não se impondo, porém, que dele constem os factos concretos nos quais a AT fundamenta a alegação relativa ao exercício efectivo das funções do gerente revertido.

<sup>13</sup> STA, Acórdão n.º 0287/16, 2ª Seção, Rel. Isabel Marques da Silva, j. em 12/10/2016. Disponível em: [www.stadministrativo.pt](http://www.stadministrativo.pt). Acesso em: 20/04/2017, às 11:50hs.

“fundada insuficiência”, o qual configura um conceito indeterminado, a sua concretização deve ser efetuada de forma objetiva, com recurso a conhecimentos técnicos que permitam um apuramento fidedigno dos bens dos devedores.<sup>14</sup>

Assim, caberá ao Fisco fundamentar a insuficiência ou a inexistência patrimonial de forma objetiva, indicando os bens encontrados, avaliando, por meio de instrumentos ou de modo comumente válidos e fidedignos, de modo a obter uma avaliação rigorosa dos bens penhorados e penhoráveis do devedor originário, não podendo ser preenchido subjectivamente através da avaliação que o funcionário que lavra o auto de penhora faça sobre o valor dos bens penhorados.

Também relativamente à fundamentação e à verificação dos requisitos e à existência ou suficiência de bens do devedor originário, entende o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (2011, p.65-66) que estas se fazem por referência aos valores constantes do auto de penhora e outros de que a Administração dispusesse e da relação destes com o valor em dívida, referindo ainda o autor ser exigível que desses elementos seja possível, ao juízo, concluir pela insuficiência de bens de forma lógica.

Em resumo, a insuficiência de bens é comprovada pelos meios objetivos, comuns e fidedignos existentes no direito e capazes de demonstrar logicamente ao magistrado a situação patrimonial insuficiente da empresa para quitação dos débitos fiscais. Mais uma vez é relevante mencionar que a situação patrimonial é verificada no momento da reversão, e não no momento da gerência efetiva do sócio revertido.

### *2.5.3. Exercício da gerência de fato*

Conforme mencionado alíneas acima, para a consumação da reversão fiscal, além da inexistência ou fundada insuficiência de bens, exige o artigo 24.º da LGT o exercício da administração ou gerência, ainda que somente de fato.

Assim, é possível concluir que a LGT exige o exercício efetivo, de fato, da gerência ou administração, não bastando a mera titularidade do cargo, a gerência nominal ou de direito (aquela prevista nos registos comerciais). Destarte, a lei abrangeu um grande leque de sujeitos, atingindo todos aqueles que

---

<sup>14</sup> “...III- O conceito «fundada insuficiência» constante do nº2 do artigo 23º da LGT e da alínea b) do nº2 do artigo 153º do CPPT, deve ser fixado objectivamente com recurso aos conhecimentos técnicos, de forma a obter uma avaliação rigorosa dos bens penhorados e penhoráveis do devedor originário, não podendo ser preenchido subjectivamente através da avaliação que o funcionário que lavra o auto de penhora faça sobre o valor dos bens penhorados.” Acórdão nº 0647/15, Supremo Tribunal Administrativo, 2ª Seção, Rel. Dulce Neto, j. em 16/03/2016. Disponível em: [www.stadministrativo.pt](http://www.stadministrativo.pt). Acesso em: 20/04/2017, às 11:50hs.

tenham efetiva atuação e possibilidade de influir na relação jurídica tributária mantida com o Fisco pela Pessoa Jurídica (Coletiva).

Objetivou-se com a responsabilização dos gerentes de fato evitar uma lacuna técnica na legislação, que, caso fosse configurada, impossibilitaria a responsabilização desse tipo de gestor. Assim, a responsabilidade poderia ser evitada com a designação de mero administrador de fato,<sup>15</sup> como gerentes de direito,<sup>16</sup> como pontua Manuel Anselmo Torres.<sup>17</sup>

Jorge Lopes de Sousa,<sup>18</sup> mais uma vez com clareza, afirma que:

Se o administrador ou gerente de direito não exercia quaisquer funções de gerência de facto, não se justificava que fosse formulado em relação a ele um juízo de culpa susceptível de basear a responsabilidade subsidiária, já que não era possível a existência de nexos de causalidade entre a sua actuação e a situação de insuficiência patrimonial da sociedade, nem se podia falar em relação a ele de possibilidade de pagar as dívidas fiscais e não o fazer, dívidas essas de que, sem um exercício ao menos parcial da gerência, não poderia ter sequer conhecimento.

Desse modo, o legislador quis alcançar todos aqueles que, direta ou indiretamente, exerçam efetivamente a administração de uma sociedade comercial,<sup>19</sup> incluindo os administradores ocultos.

Esse pressuposto, portanto, deve ser, desde logo, comprovado pela Administração Tributária, visto ser dela o ônus de alegar e provar a verificação dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, nomeadamente a gerência de fato do revertido. A falta de prova de tal pressuposto culminará contra a Administração Tributária, conforme de maneira esclarecedora tem se pronunciado a jurisprudência:

*“No regime do Código de Processo Tributário relativo à responsabilidade subsidiária do gerente pela dívida fiscal da sociedade, a única presunção legal de que beneficia a Fazenda Pública respeita à culpa pela insuficiência do património social; competindo à Fazenda Pública o ônus da prova dos pressupostos da responsabilidade*

---

<sup>15</sup> Sobre o conceito de administrador de fato e os pressupostos para a sua responsabilização, conferir João Miguel Primo dos Santos Cabral, *A Responsabilidade Tributária subsidiária do Administrador de Facto*. In: *Estudos em Homenagem ao Prof. Dr. Henrique Mesquita*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, p.243-292.

<sup>16</sup> Em relação aos gerentes de direito, que não o são de fato, o legislador os afastou do âmbito da responsabilidade em pauta, como leciona Pedro Panzina (*A Responsabilidade subsidiária tributária*, Revista Fiscal, Porto, 2007, p.13)

<sup>17</sup> A simulação na Lei Geral Tributária, *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº 01, Coimbra, Coimbra Editora, 2000, p.43.

<sup>18</sup> Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado, v. III, 6ªed., p.473.

<sup>19</sup> Nesse sentido: Abreu, Coutinho de; Ramos, Elisabete. *Responsabilidade Civil de Administradores e de Sócios Controladores* (notas sobre o artigo 379º do Código do Trabalho). In: *Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho – Miscelâneas*, nº 03, Coimbra, Almedina, 2004, p.7-55.

subsidiária do gerente, *deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efectivo exercício da gerência*<sup>20</sup>.

Pelo exposto, a presunção legal que autorizaria a inversão do ônus da prova, no caso de reversão para execução fiscal contra o sócio, seria para os casos de comprovação da *culpa* pela insuficiência do patrimônio. Em relação à situação da gerência de fato, caberá à Fazenda Pública demonstrar que, faticamente, aquele era o sócio que exercia a gerência ou administração da sociedade empresarial.<sup>21</sup> Essa é a previsão do no n.º1 do art. 342.º do Código Civil e do art. 74.º n.º1 da LGT.

A evolução da posição jurisprudencial sobre o tema tornou pacífico o entendimento de que a presunção derivada do artigo 11.º do Código do Registo Comercial, *não abrange o exercício efetivo da gerência registrada*, razão pela qual não é possível concluir, de modo automático daquele registo, pela presunção de exercício de facto da gerência, conforme de forma conclusiva se pronunciou, entre outros, o Supremo Tribunal Administrativo, em julgado de 02/03/2011: “Não existe presunção legal que imponha que, provada a gerência de direito, por provado se dê o efectivo exercício da função, na ausência de contraprova ou de prova em contrário (...)”.<sup>22</sup>

Diferentemente, será a possibilidade de o juiz, com base, quer na gerência de direito, quer noutros fatos apurados do processo, utilizando, ainda, de regras da experiência, *presumir* que o aquele gerente também exerceu de fato esse mesmo cargo<sup>23</sup>.

No direito português, portanto, é possível a presunção judicial da efetiva gerência de fato, ou seja, o magistrado poderá, diante dos dados apresentados pela Administração e de outros elementos extraídos dos autos, concluir pelo exercício da gerência de fato de um determinado sócio, até mesmo

---

<sup>20</sup> Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão 1132, Pleno, Rel. Baeta de Queiroz, j. em 28/02/2007. Disponível em: [www.stadministrativo.pt](http://www.stadministrativo.pt). Acesso em: 20/04/2017, às 11:50hs.

<sup>21</sup> Vasques, Sérgio. A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária. Fiscalidade – Revista de direito e Gestao Fiscal, nº 01, 2000, p.57.

<sup>22</sup> STA, Acórdão nº 0944, 2ª Seção, Rel. Antonio Calhau, j. em 02/03/2011. Disponível em: [www.stadministrativo.pt](http://www.stadministrativo.pt). Acesso em: 20/04/2017, às 11:50hs.

<sup>23</sup> Vide nesse sentido o Acórdão do STA, nº 861/08, 2ª Seção, Rel. Jorge de Sousa, j. em 10/12/2008, verbis: “..IV - No entanto, o facto de não existir uma presunção legal sobre esta matéria, não tem como corolário que o Tribunal com poderes para fixar a matéria de facto, no exercício dos seus poderes de cognição nessa área, não possa utilizar as presunções judiciais que entender, com base nas regras da experiência comum”. Disponível em: [www.stadministrativo.pt](http://www.stadministrativo.pt). Acesso em: 20/04/2017, às 11:50hs.

quando o nome deste não conste nos registos e documentos como administrador ou gerente.

Pelo exposto, não há uma presunção legal, decorrente simplesmente do registo comercial, relativa à gerência de facto, cabendo ao Fisco a comprovação de que efetivamente aquela pessoa exercia faticamente a gerência daquela empresa, permitindo, assim, a sua responsabilização.

A apuração do exercício dessa gerência *deverá partir* do referido registo, nomeadamente das inscrições dele constantes, no entanto, das regras de experiência poderá ser possível a assunção de conclusões, como a de que, havendo apenas um único gerente de direito nomeado, sendo também o único com poderes de vincular a sociedade, este exerceria simultaneamente a gerência de direito e de facto.

#### 2.5.4. *Fundamentação do despacho de reversão*

O despacho de reversão é, portanto, o instrumento que a concretizará, indicando os pressupostos necessários para sua realização e justificando a necessidade de inclusão do sócio para que responda pela execução fiscal, subsidiariamente.

É o ato administrativo que representa a conclusão da Administração, após as informações do sócio, sedimentando a necessidade da sua responsabilização pelos débitos da pessoa jurídica que faz ou fazia parte. É neste despacho que a fundamentação deverá ser clara e concludente pela reversão.

Assim, a inclusão do sócio-gerente na execução fiscal, em Portugal, depende de um procedimento ou incidente prévio para comprovação dos pressupostos da reversão: 1. A verificação da insuficiência ou inexistência de bens da empresa devedora; 2. A comprovação de que o sócio, a quem pretende se reverter o feito executivo, exercia efetivamente a gerência ou administração da empresa. Tal procedimento deverá conter, ainda, a audiência previa do sócio.

Após este incidente, ou procedimento, a administração concluirá pela reversão ou não, justificando e fundamentando suas razões no despacho da reversão.

Conforme pontua Jorge Lopes de Sousa<sup>24</sup>

“o processo de execução fiscal tem natureza judicial na sua totalidade, mas o despacho de reversão tem natureza de acto administrativo (artigo 120º CPA) pelo que tem de conter as exigências legais próprias deste tipo de actos, nomeadamente quanto à fundamentação (artigos 268º, número 3 da CRP, 77º da LGT)”.

---

<sup>24</sup> Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado, vol II, p.51.

Desse modo, o despacho de reversão, enquanto ato administrativo tributário, deverá estar fundamentado, nos termos do artigo 77.º da LGT, dele devendo constar a verificação dos pressupostos para a reversão fiscal e a referência à extensão temporal da responsabilidade subsidiária (art. 23º n.º 4 LGT), não se impondo, porém, que dele constem os factos concretos nos quais a Administração Tributária fundamenta a alegação relativa ao exercício efetivo das funções do gerente revertido.

## 2.6. As hipóteses de reversão

Analisados os pressupostos para a reversão e as formalidades que devem ser observadas pela Administração Tributária, relevante mencionar as duas situações de reversão previstas no artigo 24.º da Lei Geral Tributária.

Verificando-se a (i) insuficiência dos bens do devedor originário e o (ii) exercício da gerência – pressupostos acima estudados, para que se opere a reversão haverá de verificar-se uma das prescrições das alíneas “a)” e “b)” do n.º1 do artigo 24.º da LGT.

Com efeito, o artigo 24.º diferencia duas situações para o chamamento do responsável subsidiária, importando cada uma das alíneas do n.º1 do artigo 24.º da LGT uma consequência distinta no que concerne aos ônus de prova referente à responsabilidade do revertido.

Primeiramente, em relação à previsão da alínea “a” do n.º1, comporta o chamamento à execução fiscal dos responsáveis subsidiários “pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o patrimônio da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação”.

Nesta primeira previsão, além dos pressupostos para reversão ( insuficiência dos bens do devedor originário e o exercício da gerência) haverá necessidade de analisar se o sócio ocupava a gerência ou administração da pessoa jurídica na época da ocorrência do facto gerador do tributo e que, por culpa sua, a empresa não possui bens suficientes para o pagamento do tributo.

Logo, para responsabilizar o sócio gerente da época do facto gerador, a Fazenda Pública precisa comprovar que *por culpa* desse sócio, a empresa não possui patrimônio suficiente para quitação do debito tributário.

Na segunda hipótese legal, ou seja, a previsão da alínea “b”, o chamamento dos responsáveis será “pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”.

Diferentemente da hipótese prevista na alínea “a”, no segundo caso, a Fazenda Pública encontra-se numa situação mais favorável, posto que a ela caberá comprovar apenas os pressupostos da reversão - insuficiência dos bens do devedor originário e o exercício da gerência-, transferindo para o sócio da época do pagamento o ônus de comprovar que não pode ser a eles imputada a falta do pagamento.<sup>25</sup>

Esse é o entendimento também perfilhado na jurisprudência:

“Recaindo sobre o responsável subsidiário o ônus da prova de que o não pagamento dos tributos não é imputável à sua actuação, fica a AT desobrigada de demonstrar no despacho de reversão os elementos de facto destinados à prova dessa mesma culpa”<sup>26</sup>.

Em resumo, comprovado os pressupostos para a reversão, surgirá para a Administração Tributária duas opções:

1. Responsabilizar o sócio da época em que o fato constitutivo (fato gerador) aconteceu e, para isso, comprovar a sua culpa na redução ou no desaparecimento do patrimônio da empresa executada;
2. Responsabilizar o sócio da época em que o pagamento deveria ter sido realizado, cabendo a ele, o sócio, comprovar que a ele não poderá ser imputada a falta de pagamento.

---

<sup>25</sup> A doutrina majoritária entende que o art. 24º, I estabeleceu uma distinção fundamental entre dívidas tributárias vencidas no período do exercício do cargo e dívidas tributárias vencidas anterior ou posteriormente. Nesse sentido posicionam-se, dentre outros, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 3ªed. Lisboa, Vislis Editores, 2003, p.142); Maria Dulce Soares (A Responsabilidade dos Administradores e Gerentes pelas Dívidas Tributárias: a avaliação da culpa na insuficiência do patrimônio. In: Jurisprudência Fiscal anotada, Coimbra, Almedina, 2002, p.59-65), Pedro Sousa E (A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no CPPT. Revista da Ordem dos Advogados, ano 60, 2000, p.1454), Abílio Morgado (Responsabilidade Tributária: ensaio sobre o Regime do Art. 24º da Lei Geral Tributária, Ciência e Técnica Fiscal, nº415, janeiro/junho 2005, p.67 e ss) e Joana Patrícia de Oliveira Santos (Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos: Análise do Artigo 24º da Lei Geral Tributária. Estudos de Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, 2006, p.5 e ss).

<sup>26</sup> Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão nº 0446/14, 2ª Seção, Rel. Aragão Seia, j. em 07/01/2015, *verbis*: “Sendo o despacho de reversão sustentado na alínea b) do nº 1 do artº 24º da LGT, cabe ao oponente o ônus da prova de que a falta de pagamento do tributo lhe não é imputável, não tendo, neste caso, a FP de demonstrar que o oponente teve culpa na insuficiência do patrimônio da executada originária (processo n.º 01504/12, Ac. do STA de 23-06-2010).” Disponível em: [www.stadministrativo.pt](http://www.stadministrativo.pt). Acesso em: 20/04/2017, às 11:50hs.

## 2.7. Oposição (art. 204.º do CPPT)

Discordando o revertido quanto à verificação dos pressupostos da reversão, a materialização da discordância deverá ser efetuada mediante oposição à execução,<sup>27</sup> nos termos do artigo 204.º do CPPT, sendo este o meio processual adequado para reagir contra a falta de verificação de pressupostos, quer ao nível da legitimidade, fundamentação ou outros vícios que afetem o ato de reversão.<sup>28</sup>

Importante afirmar que, nos casos de dúvida, mesmo diante dos fatos e documentos trazidos pela Administração, e da oposição impetrada pelo sócio, com seus argumentos, ao Judiciário, quando ainda não possível a formulação de uma presunção judicial, a decisão judicial há-de ser desfavorável à Fazenda Pública, como resulta do disposto no art. 342.º do CC e 74.º da LGT.

Nesse caso, impõe-se concluir pela falta de um dos requisitos da responsabilização subsidiária, o que constituirá fundamento da ilegitimidade do oponente para a execução, nos termos do disposto no art. 204.º, n.º 1, alínea “b”, do CPPT.

## 3. A REVERSÃO DO DIREITO PORTUGUÊS E A SUA APLICAÇÃO AO DIREITO BRASILEIRO

A inclusão administrativa do sócio-gerente, para que responda solidariamente pelo pagamento do tributo, devido originalmente pela pessoa jurídica que compõe, não é medida proibida pelo ordenamento brasileiro.

A própria previsão do art. 142 do Código Tributário Nacional determina que compete à autoridade administrativa, no momento do lançamento, a identificação do sujeito passivo.

O artigo 121 do mesmo código afirma que “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. No parágrafo único, afirma que “o sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir

---

<sup>27</sup> A doutrina ressalta a dificuldade da produção de prova pelos gestores, em tais casos. (Cf. Figueiredo, J.A. Seabra de. A responsabilidade dos Gerentes ou Administradores na Lei Fiscal, Vida Económica, Lisboa, 1996/97, p.59 e ss.)

<sup>28</sup> “I – O meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento em falta de fundamentação deste ou em outros vícios a tal acto imputados, é a oposição à execução, e não o processo de impugnação judicial”. Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão nº 01171/14, 2ª Seção, Rel. Casimiro Gonçalves, j. em 07/12/2014. Disponível em: [www.stadministrativo.pt](http://www.stadministrativo.pt). Acesso em: 20/04/2017, às 11:50hs.



a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

Nestes termos, caberia à autoridade administrativa identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, no momento do lançamento, o que incluiria, do mesmo modo, a identificação do responsável, quando da situação fática já for possível extrair uma situação de responsabilidade tributária.

O fato de a fiscalização estar mais próxima dos fatos e das provas necessárias para caracterizar a responsabilidade, permite a inclusão do responsável, ainda na fase de lançamento, cabendo aos órgãos administrativos, diante de qualquer equívoco, autorizar a sua exclusão.

Por muito tempo, no entanto, só em casos excepcionais, como naquele previsto no artigo 8º do decreto-lei 1.736/1990<sup>29</sup>, que trata da responsabilidade solidária dos sócios-gerentes por débitos de IPI e IR retido na fonte, ou em casos muito evidentes, a Secretaria da Receita Federal e a PGFN promoviam a inclusão administrativa do sócio.

Até em caso de empresário individual, com responsabilidade ilimitada, a inclusão administrativa não era comum, promovendo a Administração, como regra, o pedido de “redirecionamento” por via judicial.

Ou seja, a regra era o pedido de inclusão do sócio-gerente ou administrador pela via judicial, gerando para Administração o não-exercício de relevante poder-dever.

Atualmente, no entanto, diante da evolução da atividade empresarial e diante da evolução da cobrança da dívida tributária, com alterações mais céleres no processo de cobrança, como é o caso do já mencionado RDCC, a inclusão do sócio deverá se tornar rotina no âmbito da Administração, visto que as execuções fiscais só serão manejadas diante da existência de bens úteis a garantir o processo. Além disso, é relevante mencionar que muitos créditos tributários estão sendo objeto de protesto, ao invés de ajuizados.

Diante da ampliação da atividade administrativa dos órgãos fazendários e da necessária inclusão do sócio, anteriormente à propositura de ação judicial, com possibilidade de previsão do seu nome já na certidão de dívida ativa, ou até mesmo durante a sua suspensão, embasada no art. 40 da lei 6.830/1980, há uma necessidade de estipular alguns limites para a realização administrativa dessa inclusão.

---

<sup>29</sup> Art 8º - São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte. Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação

Pela compreensão do procedimento da reversão do direito português, é possível concluir, primeiramente, sobre a importância de uma audiência prévia ao despacho de redirecionamento.

A prática deste ato, informando ao sócio os fundamentos capazes de embasar o despacho de reversão, representa a observância de princípios constitucionais basilares para o processo administrativo, como a ampla defesa e o contraditório, além de garantir respeito à segurança jurídica dos atos administrativos.

A audiência prévia representaria, na verdade, uma notificação do sócio-gerente para que este apresentasse razões contrárias à sua inclusão como corresponsável, sem a necessidade de comparecimento na estrutura física dos órgãos fazendários.

O Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida pelo ministro Joaquim Barbosa, reconheceu, incidentalmente, a exigência do respeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa nos casos de determinação de responsabilidade do sócio na seara administrativa:

Em relação ao art. 5º, LV da Constituição, observo que os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídica tributária. Porém, nenhum destes elementos está presente no caso em exame.<sup>30</sup>

Aliás, as decisões judiciais exaradas pelos tribunais superiores (STF e STJ) demonstram que a inclusão do sócio administrativamente é plenamente possível, mas desde que sejam observados alguns procedimentos, como a abertura de prazo para contraditório e ampla defesa, a motivação das decisões deferitórias do redirecionamento, a argumentação e comprovação dos requisitos legais. Tudo isso deve ser rigorosamente observado pela Administração tributária para a legalidade da inclusão dos sócios na seara administrativa.

---

<sup>30</sup> STF, RE 608426, Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 03/03/2011.

Conferida a audiência prévia, que nada mais seria que uma abertura de prazo para manifestação do sócio, a conclusão alcançada pela Administração, quanto à inclusão ou não deste nos sistemas da dívida, seria efetivada mediante um despacho de redirecionamento (semelhantemente ao despacho da reversão).

Nesse despacho, a Administração desenvolveria os fundamentos necessários ao redirecionamento e, após as informações colhidas na audiência prévia, determinaria adequadamente as razões para chamar o sócio e permitir a sua inclusão como corresponsável, ainda no âmbito administrativo. Trata-se de uma racionalização das decisões proferidas pelo agente administrativo, através da utilização da lógica argumentativa.

Com este procedimento inicial (audiência prévia e despacho fundamentado de redirecionamento), os princípios constitucionais da ampla defesa, contraditório e motivação estariam devidamente respeitados, em consonância com os entendimentos já perflhados pelos tribunais superiores.

Quanto às questões referentes aos pressupostos para reversão, ou seja, análise da insuficiência ou impossibilidade de bens da empresa para pagamento dos créditos tributários e exercício efetivo da gerência, é relevante mencionar uma peculiaridade do direito brasileiro.

Conforme entendimento extraído da Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça, “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Ou seja, o mero não pagamento de tributo não seria fundamento suficiente para que a Administração Tributária pudesse incluir o sócio como corresponsável pelo débito fiscal.

No Brasil, o sócio-gerente ou administrador para ser responsabilizado tributariamente necessita, conforme previsão do art. 135 do CTN, da prática de ato com excesso de poderes, ou com infração à lei ou infração ao contrato social ou estatuto. Além disso, no mais comum dos casos, já pacificamente reconhecido pela jurisprudência, a ocorrência da dissolução irregular da pessoa jurídica também pode ser considerada como fato gerador da responsabilidade tributária.

Vale dizer, no direito brasileiro, a simples insuficiência de bens ou até mesmo a inexistência destes não importa em responsabilização tributária. Há necessidade da verificação da prática de um ilícito de natureza não tributária, consoante entendimento doutrinário amplamente majoritário.

Então, o pressuposto de insuficiência ou inexistência de bens suficientes para o pagamento dos débitos pela sociedade empresarial que, em Portugal, permite, concomitantemente, com a efetiva gerência da sociedade, a reversão, no Brasil, representaria um indício de dissolução irregular, mas, por si só, incapaz de autorizar o redirecionamento.

Esse indício, juntamente com a existência de um conjunto probatório capaz de caracterizar o não funcionamento da empresa ou transferência de seus bens sem quitação dos seus débitos, pode embasar a situação fática de paralisação de atividades empresariais. E, somente a partir daí, embasar um redirecionamento para o sócio-gerente ou administrador.

Não custa mencionar que, apesar da simples insuficiência de bens já ser pressuposto para a reversão, caberá ao Fisco fundamentar tal insuficiência ou a inexistência patrimonial de forma objetiva, indicando os bens encontrados, avaliando por meio de instrumentos ou de modo comumente válidos e fidedignos, de modo a obter uma avaliação rigorosa e apta a comprovar a possibilidade de chamamento do sócio.

Do mesmo modo, no direito brasileiro, o Fisco deverá, administrativamente, embasar suficientemente bem a situação que caracterizará a dissolução ou desaparecimento da empresa, anexando o máximo possível de documentos e pesquisas.

Por exemplo, a partir da previsão da Instrução Normativa nº 1634/2016, é possível reconhecer a empresa omissa contumaz, ou seja, aquela empresa que não apresenta declarações por um determinado lapso de tempo (não cumprimento de obrigação acessória) e a empresa inexistente de fato, ou seja, aquela empresa não localizada em seu endereço previsto nos sistemas da Administração tributária.

Tais situações já promovem a inclusão desta situação nos registros do CNPJ da empresa e poderá, sim, servir de base para a configuração de uma possível dissolução irregular.

A empresa que não cumpre seus deveres acessórios, deixando de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ); Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (DSPJ) - Inativa; Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (Defis); Declaração Anual Simplificada para o Microempreendedor Individual (DASN-Simei); Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF); Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf); Escrituração Contábil Fiscal (ECF); Escrituração Fiscal Digital (EFD); e-Financeira, já gera uma forte presunção de desaparecimento.

Somado a isso, se a empresa não confirmar o recebimento de 02 (duas) ou mais correspondências enviadas pela RFB, comprovado pela devolução do Aviso de Recebimento (AR) dos Correios, ou não for localizada no endereço

constante do CNPJ, situação comprovada mediante Termo de Diligência,<sup>31</sup> estarão presentes indícios bastante fortes de dissolução irregular da empresa devedora.

Nessas situações há formação de um conjunto probatório capaz de embasar a dissolução irregular da empresa e autorizar o chamamento do sócio-gerente para responsabilização tributária.

Para robustecer o entendimento da dissolução irregular, outros sistemas poderão ser consultados, como DIMOF (Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira), DECRED (Declaração de Operações com Cartão de Crédito), DIRF (Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte) e DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), por exemplo. A declaração CAGED que informa o número de empregados registrados via carteira de trabalho também poderá servir para embasamento.

A formação de um conjunto probatório firme e denso servirá para justificar a inclusão do sócio administrador com fulcro na presunção de dissolução irregular, em conformidade com o Superior Tribunal de Justiça, embasando o próprio despacho de redirecionamento (a portaria nº180 da PGFN denomina de declaração fundamentada da autoridade administrativa).<sup>32</sup>

Neste quesito, mais complexa seria a situação de inclusão de sócio-gerente no direito brasileiro.

No entanto, em relação ao exercício efetivo da gerência pelo sócio que se pretende incluir como corresponsável, é importante mencionar que, dos registros da Junta Comercial, documento este dotado de fé pública, ou dos registros extraídos de Cartório de Registros de Pessoas, é permitido pelo direito brasileiro, diferentemente de Portugal, por presunção *iuris tantum*, a afirmação de que o sócio registrado era quem exercia de fato a gerência da empresa.

Então, à Fazenda Pública, com base nos documentos exarados pelos Registros (comerciais ou cíveis), juntamente com tudo que acima foi exposto, audiência prévia, despacho de redirecionamento devidamente fundamentado e

---

<sup>31</sup> Art. 42. A pessoa jurídica não localizada, de que trata o inciso II do caput do art. 40, é assim considerada quando: I - não confirmar o recebimento de 2 (duas) ou mais correspondências enviadas pela RFB, comprovado pela devolução do Aviso de Recebimento (AR) dos Correios; ou II - não for localizada no endereço constante do CNPJ, situação comprovada mediante Termo de Diligência. (Receita Federal do Brasil, Instrução Normativa nº 1634, de 2016).

<sup>32</sup> Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: I - excesso de poderes; II - infração à lei; III - infração ao contrato social ou estatuto; IV - dissolução irregular da pessoa jurídica. Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

conjunto comprobatório do ilícito perpetrado, caberá incluir os sócios-gerentes nos sistemas da dívida, invertendo aos sócios o ônus de comprovar que eram “sócios-laranjas” ou outra fraude capaz de afastar a sua responsabilidade.

#### 4. CONCLUSÃO

Com base nas razões expostas, conclui-se que há possibilidade de inclusão administrativa do sócio-gerente, no ordenamento brasileiro.

Com relação à aplicação do procedimento de reversão, realizado comumente pelo Fisco português, pelas peculiaridades do direito brasileiro, é forçoso reconhecer que não é plenamente possível a sua utilização. Entretanto, a experiência portuguesa é bastante útil para que possamos extrair importantes dados que auxiliarão e facilitarão a inclusão administrativa dos sócios no Brasil.

A previsão de audiência prévia para permitir manifestação, em prazo estipulado, do sócio-gerente, antes mesmo da sua inclusão nos sistemas da dívida, a exigência de despacho devidamente fundamentado, com as razões para a reversão e a prova robusta capaz de embasar a insuficiência de bens ou, até mesmo, a sua inexistência, são informações úteis para o redirecionamento administrativo no Brasil.

Por isso, o cumprimento das obrigações acessórias por parte das empresas deverá ser melhor observado por elas, vez que, a partir dos elementos extraídos das declarações realizadas, é que a Administração Fazendária justificará seus atos e formará os indícios que poderão culminar com a responsabilidade dos sócios.

Não se deve perder de vista, contudo, que será sempre necessária a observância dos limites legais e constitucionais impostos pela legislação e reconhecidos pela jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Deve-se resaltar, ainda, que, diante da ausência de suspensão da exigibilidade do crédito, nos casos de inclusão do débito no âmbito da PGFN e diante da necessidade de observância dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, é importante observar os seguintes parâmetros:

- a) Primeiramente, diante da constatação de dados comprobatórios capazes de autorizar a responsabilização do sócio, promover uma espécie de audiência prévia, em que haveria chamamento do sócio para apresentação de fatos e fundamentos jurídicos capazes de evitar a sua inclusão como corresponsável;
- b) A edição de um despacho fundamentado (declaração fundamentada prevista na Portaria 180 PGFN), justificando os casos de infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social, excesso de

poder ou dissolução irregular, com todos os indícios observados, formando, assim, um conjunto probatório suficiente para justificar a inclusão do sócio administrador ou gerente;

- c) Análise da impugnação apresentada e publicação de uma decisão;
- d) Inclusão do sócio, caso a impugnação não seja suficiente para reverter a motivação prevista na declaração de fundamentação, nos sistemas da PGFN, com as consequências legais daí decorrentes, como, por exemplo, a previsão do nome no CADIN.

## REFERÊNCIAS

ABREU, Coutinho de; Ramos, Elisabete. *Responsabilidade Civil de Administradores e de Sócios Controladores (notas sobre o artigo 379º do Código do Trabalho)*. In: Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho – Miscelâneas, nº 03, Coimbra, Almedina, 2004, p.7-55.

CABRAL, João Miguel Primo dos Santos. **A Responsabilidade Tributária subsidiária do Administrador de Facto**. In: Estudos em Homenagem ao Prof. Dr. Henrique Mesquita, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, p.243-292.

CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamin Silva Rodrigues; SOUSA, Jorge Lopes de. **Lei Geral Tributária Comentada e Anotada**, 3ªed. Lisboa, Vislis Editores, 2003.

CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos. **A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais**, Coimbra, Almedina, 2000.

CORDEIRO, Antônio Menezes. A Lealdade no Direito das Sociedades, **Revista da Ordem dos Advogados**, dezembro de 2006, Lisboa, p.1033-1045.

CORDEIRO, Antonio Menezes. Os Deveres Fundamentais dos Administradores das sociedades, **Revista da Ordem dos Advogados**, setembro de 2006, Lisboa, p.485-498.

CUNHA, Tânia Meirelles da. **Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais, a culpa nas responsabilidades civil e tributária**, 2ªed. Coimbra, Almedina, 2009.

FIGUEIREDO, J.A. Seabra de. **A responsabilidade dos Gerentes ou Administradores na Lei Fiscal**, Vida Económica, Lisboa, 1996/97, p.59-73.

GUERREIRO, Antônio Lima. **Lei Geral Tributária Anotada**, Lisboa, Rei dos Livros, 2001.

- MARTINS, Antônio Carvalho. **Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos**, Coimbra, Coimbra Editora, 1994.
- MARTINEZ, Soares. **Direito Fiscal**, 10ªed. Coimbra: Almedina, 2003.
- MORGADO, Abílio. Responsabilidade Tributária: ensaio sobre o Regime do Art. 24º da Lei Geral Tributária. **Ciência e Técnica Fiscal**, nº415, janeiro/junho 2005, p.67-80.
- PANZINA, Pedro. A Responsabilidade subsidiária tributária, **Revista Fiscal**, Porto, 2007, p.7-18.
- PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. Disponível em: [www.stadministrativo.pt](http://www.stadministrativo.pt). Acesso em: 20/04/2017, às 11:50hs.
- SANCHES, José Luís Saldanha. **Manual de Direito Fiscal**. 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira. **Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos: Análise do Artigo 24º da Lei Geral Tributária**. Estudos de Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, 2006, p.5-18.
- SOARES, Maria Dulce. **A Responsabilidade dos Administradores e Gerentes pelas Dívidas Tributárias: a avaliação da culpa na insuficiência do patrimônio**. In, Jurisprudência Fiscal anotada, Coimbra, Almedina, 2002, p.51-100.
- SOUSA, Jorge Lopes de. **Código de Procedimento e de Processo Tributário - anotado e comentado**, vol. I. 6ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2011.
- SOUSA, Jorge Lopes de. **Código de Procedimento e de Processo Tributário - anotado e comentado**, vol. III. 6.ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2011.
- SOUSA, Jorge Lopes. **Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado**. 5ª ed., vol. II. Lisboa: Áreas, 2007.
- SOUSA Pedro E . A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no CPPT. **Revista da Ordem dos Advogados**, ano 60, 2000, p.1454-1460.
- TORRES, Manuel Anselmo. A Simulação na Lei Geral Tributária, **Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal**, nº 01, Coimbra, Coimbra Editora, 2000, p.43-62.
- VASQUES, Sérgio. A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária. **Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal**, nº 01, 2000, p.57-71.

**Submetido em: 22 abr. 2017. Aceito em: 23 fev. 2018.**