Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Parecer/ PGFN/ CAT/ Nº 31 /2018

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique qualquer grau de sigilo. LAI – Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012. Consulta formulada nos termos da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. GARANTIAS DE PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO.

Consulta Interna da CDA/PGFN Nº 02, de 2015. Definição de ato ilícito para fins de aplicação da responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN. Impossibilidade jurídica de configuração da responsabilidade tributária por infração à lei, na hipótese de fraude à execução da dívida ativa.

I

A Coordenação-Geral de Dívida Ativa da União (CDA/PGFN) encaminhou a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT/PGFN), a Consulta Interna Nº 02, de março de 2016, indagando sobre a possibilidade de configuração de responsabilidade tributária, com aplicação do artigo 135, II e III, do Código Tributário Nacional, ao mandatário e administrador de pessoa jurídica autores de fraude à execução da dívida ativa, que lançam mão de artifícios de esvaziamento patrimonial de empresa devedora do Fisco. A Consulente indaga, ainda, qual o devido processo legal para tanto, em sendo possível a responsabilização pessoal dos agentes no caso em apreço.

2. Observando os termos da Portaria PGFN Nº 1005, de 2009, a CDA/PGFN explica a dúvida e propõe a respectiva solução, valendo a pena transcrevê-la:

> "Descrição da Questão
> (...)
> A fraude à execução da dívida ativa consiste em artifício empregado pelo devedor para esvaziar ou reduzir seu patrimônio, de molde a impossibilitar que o Poder

Público satisfaça seu crédito. O devedor, uma vez inscrito em dívida ativa, passa a dilapidar ou ocultar bens mediante simulação, tornando infrutíferas todas as tentativas de constrição patrimonial empreendidas pelo credor.
Conduta rechaçada pelo ordenamento jurídico, é censurada com a ineficácia do ato perante o credor lesado, podendo ser considerada, ainda, ato atentatório à dignidade da justiça e até mesmo infração criminal.
Se praticada em detrimento da arrecadação do crédito tributário, exsurge dúvida sobre a incidência do art. 135, II e III, do Código Tributário Nacional a ensejar a responsabilização dos mandatários e administradores de pessoa jurídica autores da conduta repelida pelo sistema. É questão a ser vertida na presente consulta.
FUNDAMENTAÇÃO
(...)
Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas por sujeito passivo inscrito em dívida ativa. Tamanha a gravidade da conduta, despicienda é a perquirição da intenção do agente, bastando a comprovação do *eventus damni*, ou seja, o dano ao credor que consiste na inexistência de outros bens penhoráveis ou que os existentes são insuficientes. O marco a partir do qual eventuais alienações que comprometam a satisfação do crédito, tributário, ainda que realizadas a título oneroso, são consideradas ineficazes perante o Fisco é a inscrição na dívida ativa. A fraude à dívida ativa é presumida quando o débito está inscrito, mesmo que ainda não tenha sido protestada a Certidão de Dívida Ativa (CDA) ou ajuizada a execução fiscal.
(...).
Como se percebe, a prática de fraude à execução da dívida ativa configura infração à lei que, ao prever a ineficácia do ato às translações patrimoniais conducentes à insolvência, contrario sensu, indica que a conduta almejada pelo ordenamento jurídico é o respeito ao direito dos credores e a manutenção dos bens para garantia e satisfação dos créditos. A fraude à execução da dívida ativa é, pois, conduta ilícita repelida pela ordem jurídica.
Pois bem. Consabido é que a configuração de "infração à lei" é prevista no art. 135, II e III, do CTN, como situação apta a ensejar a responsabilidade pessoal do administrador ou mandatário de sociedade empresarial. Por infração à lei, leia-se, o ato doloso ou culposo contrário ao ordenamento jurídico.
(...). Os administradores ou mandatários da sociedade empresarial autores dos artifícios de esvaziamento patrimonial – comportamento ilícito – tornam-se, a teor do art. 135, II e III, do CTN, pessoalmente responsáveis pelos créditos em cobrança.
No tocante aos procedimentos para reconhecimento da responsabilidade descrita no art. 135, II e III, do CTN, empresta-se o entendimento emanado do Parecer PGFN/CAT nº 55, de 2009, e da Portaria PGFN nº 180, de 2010, que desobrigam a participação do terceiro interessado no processo de constituição do crédito tributário, quanto mais tratando-se de fato superveniente, como no caso enfocado.
Por conseguinte, a responsabilidade pelo ato ilícito poderá ser declarada pelo Procurador da Fazenda Nacional, que incluirá, desde que de forma fundamentada e acompanhada de provas, o agente infrator na Certidão de Dívida Ativa".

3. É o que se tinha a relatar. Segue análise, nos termos do art. 13 da Lei Complementar Nº 73, de 1993, e do art. 23 do Regimento Interno da PGFN[1].

[1] Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria MF Nº36, de 24 de janeiro de 2014:
"Art. 23. À Coordenação de Assuntos Tributários compete: (...) **II - elaborar, examinar e rever projetos de leis, de medidas provisórias, de decretos e demais atos normativos que envolvam matéria jurídico-tributária; (...)"**

II

4. A respeito da fraude à execução da dívida ativa, assim determina o Código Tributário Nacional, em seu artigo 185, *verbis*:

> "Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita".

5. Logo, a alienação ou oneração de bens ou rendas por sujeito passivo com crédito tributário inscrito gera presunção de fraude à execução da dívida ativa, caso o devedor não tenha reservado outros bens disponíveis, suficientes para a quitação total do crédito, tornando-se insolvente com a alienação perpetrada. Para que seja configurada a fraude à execução, nos moldes do art. 185 do CTN, é despicienda a comprovação do início da execução fiscal, da citação do executado ou do registro da penhora, bastando que o crédito esteja inscrito em dívida ativa. Despicienda, também, a comprovação do *consilium fraudis*, dado o caráter absoluto e objetivo desta espécie de fraude à execução, destacada pelo Código Tributário como uma das garantias do crédito tributário.

6. Pois bem. Definidos os principais aspectos a respeito da fraude à execução da dívida ativa, como o marco temporal para a sua ocorrência e a sua natureza jurídica, importa agora, para o presente opinativo, avaliar quais os seus efeitos no mundo jurídico, e se, dentre esses efeitos, é possível a responsabilização pessoal do administrador ou mandatário.

7. O artigo 185 do CTN acima transcrito limita-se a afirmar que incide em fraude à execução o cometimento de atos de esvaziamento patrimonial por devedor inscrito em dívida. Para definição dos efeitos que a prática de fraude à execução acarreta, insta aplicar o determinado pelo § 1º do art. 792 do Código de Processo Civil, a seguir colacionado, *verbis*:

> "Art. 792. A alienação ou a oneração de bem é considerada fraude à execução:
> I – (...).
> (...).
> V - nos demais casos expressos em lei.

> **§ 1º A alienação em fraude à execução é ineficaz em relação ao exequente.**
> (...)".

8. Diante da absoluta ineficácia, perante a Fazenda Pública, do negócio jurídico praticado com fraude à dívida ativa, não há como ser procedente o raciocínio de que o crédito resultante da obrigação tributária, ou o seu inadimplemento, a ser atribuído ao terceiro responsável, nesse caso, decorrem do mesmo ato fraudulento.

9. Quando a alienação é fraudulenta, não gera ela efeitos contra a Fazenda Pública, que poderá ainda realizar atos de expropriação em cima do mesmo bem, já que o negócio jurídico não poderá ser oposto contra o seu direito creditório.

10. Para que incida o disposto no art. 135, II e III, do CTN, e seja configurada a responsabilidade tributária, entende-se por ato ilícito não toda e qualquer afronta a normativo, ou tampouco o mero inadimplemento, mas tão somente aqueles atos contrários à lei que acarretem impactos no adimplemento tributário do contribuinte, e que afrontem diplomas normativos ligados às atividades e à existência da pessoa jurídica.

11. Esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários já se posicionou anteriormente sobre a natureza do ilícito capaz de fazer incidir a responsabilidade tributária pessoal prevista no art. 135 do CTN, no Parecer PGFN/CAT/CRJ/Nº 7/2017, conforme o trecho a seguir transcrito:

> 12. Insta definir, também, antes de adentrar-se no cerne da questão proposta pela consulta, que tipo de infração à lei é capaz de gerar a responsabilidade tributária de administradores ou sócios com poderes de gerência.
> 13. Sobre o tema, a Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Juliana Furtado Costa Araújo, em artigo sobre a Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores de Pessoas Jurídicas, esclarece que não é todo e qualquer ato de afronta às prescrições normativas que acarreta a incidência do artigo 135, III, do CTN**, mas tão somente os ilícitos incorridos por representantes de pessoa jurídica que concorram, de alguma forma, para o inadimplemento dos créditos tributários devidos pela sociedade[2].**
> 14. Assim, somente há de se falar em responsabilidade tributária de terceiros por infração à lei quando o administrador, através de procedimentos contrários à lei, visa a encobrir ou se furtar à própria obrigação tributária (falta de escrituração regular, por exemplo), ou a diminuir as garantias do crédito tributário, tal como ocorre no caso da dissolução irregular, em que há encerramento das atividades sem a observância das formalidades legais."

---

[2] ARAUJO, Juliana Furtado Costa. **Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores de Pessoas Jurídicas e a Portaria PGFN Nº 180/2010**. In: De Souza, Priscila. (Org.). Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado. 1ed.São Paulo: Noeses, 2010, v. VII, p. 743-757.

12. Logo, o ato ensejador da responsabilidade pessoal do administrador precisa, de alguma forma, além da ilicitude ou excesso de poderes, concorrer para o inadimplemento dos créditos tributários devidos pela pessoa jurídica, seja contrariando a lei para reduzir as garantias do crédito tributário, seja realizando procedimentos ilícitos para encobrir ou se furtar à própria obrigação tributária.

13. O ato ilícito sobre o qual versa a presente consulta, e a respeito do qual se averigua a sua aptidão para gerar responsabilidade tributária sob a incidência do art. 135 do CTN, é a prática de fraude à execução da dívida ativa, que subverte o dever de respeito à atividade jurisdicional executiva, ao direito do credor Fazenda Pública, e à manutenção dos bens para garantia e satisfação dos créditos.

14. Não obstante seja deveras gravosa a conduta que consiste no ato de fraude à execução da dívida ativa, o próprio ordenamento jurídico já se preocupou em resguardar o crédito público, ao prever, de maneira expressa e objetiva, que, uma vez inscrito em dívida ativa o crédito tributário, será absolutamente ineficaz em relação ao exequente qualquer ato de alienação ou oneração de bens ou rendas praticados por sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública.

15. É o que se extrai do teor do art. 185[3] do CTN c/c o § 1º do art. 792[4] do CPC.

16. Logo, não há como o inadimplemento ou a impossibilidade de cobrança do crédito tributário ser decorrência do ato de fraude à execução da dívida ativa, de forma a atrair a incidência da responsabilidade tributária pessoal, já que sendo ineficaz o negócio jurídico em relação à Fazenda Pública, não poderá ele contribuir para o inadimplemento tributário.

17. O Supremo Tribunal Federal, ao analisar a responsabilidade tributária prevista no art. 135 decorrente de ato ilícito, manifestou-se pela necessária relação de causalidade entre o ato contrário à lei e a dificuldade econômica ou inadimplência:

---

[3] Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.
Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

[4] Art. 792. A alienação ou a oneração de bem é considerada fraude à execução:
(...).
V - nos demais casos expressos em lei.
§ 1º A alienação em fraude à execução é ineficaz em relação ao exequente.

"DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. (...)..

4. 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. **O "terceiro" só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.**

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a conseqüência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. (...).

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

9. Recurso extraordinário da União desprovido." (STF, RE 562.276/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Publicado no DJ em 10.02.2011).

18. Ademais, se o ordenamento jurídico já garantiu a proteção do credor, com a ineficácia do ato, eventual responsabilização pessoal – caso se entendesse possível, e para que tivesse algum resultado prático – teria que ser ampliada para salvaguardar todo débito tributário porventura existente em nome da pessoa jurídica, para não ficar adstrito ao valor da operação de transferência, que já foi reconhecida como ineficaz. Tal conclusão poderia acarretar dificuldades

para estabelecer uma relação de causa e efeito entre o ato de transferência – ineficaz – e a cobrança de todo o débito tributário em nome da pessoa jurídica do administrador.

IV

19. Ante o exposto, conclui-se pela impossibilidade jurídica de configuração da responsabilidade tributária por infração à lei, na hipótese de fraude à execução da dívida ativa.

À consideração superior[5].

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 19 de dezembro de 2017.

ANDRÉA MUSSNICH BARRETO
Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 27 de dezembro de 2017.

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. À consideração do Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 04 de JANEIRO de 2018.

LEONARDO DE ANDRADE REZENDE ALVIM
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária

Aprovo. Envie-se à CDA/PGFN, para conhecimento.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 09 de JANEIRO de 2018.

FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral da Fazenda Nacional

---

[5] Indexação por Matéria – Lista Consultas. 5.1.6 Responsável Tributário / 6.5 Garantias e privilégios do crédito tributário / 15 Dívida Ativa da União