



**MESTRADO ACADÊMICO EM DIREITO**

**JOSÉ EDUARDO BARROSO COLÁCIO**

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO GERENTE SOB A PERSPECTIVA  
DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE  
DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE NA EXECUÇÃO FISCAL**

**FORTALEZA**

**2019**

JOSÉ EDUARDO BARROSO COLÁCIO

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO GERENTE SOB A PERSPECTIVA  
DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE  
DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE NA EXECUÇÃO FISCAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro Universitário Christus como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito. Área de Concentração: Direito, Acesso à Justiça e ao Desenvolvimento. Linha de Pesquisa: Direito e Acesso à Justiça.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2019

Ficha Catalográfica elaborada por Dayane Paula Ferreira Mota – Bibliotecária – CRB-3/1310

C683r Colácio, José Eduardo Barroso.  
A responsabilidade tributária do sócio gerente sob a perspectiva do devido processo legal e a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade na execução fiscal / José Eduardo Barroso Colácio. – 2019.  
163 f. : il.

Dissertação (Mestrado) – Centro Universitário Christus - Unichristus, Mestrado em Processo e Direito ao Desenvolvimento, Fortaleza, 2019.  
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.  
Área de concentração: Direito, acesso à justiça e ao desenvolvimento.

1. Obrigação tributária. 2. Crédito tributário. 3. Ampla defesa.  
4. Formação da certidão de dívida ativa. I. Título.

CDD 341.39341

JOSÉ EDUARDO BARROSO COLÁCIO

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO GERENTE SOB A PERSPECTIVA  
DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE  
DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE NA EXECUÇÃO FISCAL

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Direito do Centro Universitário Christus, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito. Área de Concentração: Direito, Acesso à Justiça e ao Desenvolvimento. Linha de Pesquisa: Direito e Acesso à Justiça.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

Aprovado em 07/01/2019.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo  
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

---

Prof. Dr. Carlos Cesar Sousa Cintra  
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

---

Prof. Dr. Rômulo Guilherme Leitão  
Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

## **AGRADECIMENTOS**

Não poderia concluir este trabalho sem agradecer aos que colaboraram de forma decisiva para a sua elaboração.

Quero agradecer à minha amada esposa Eneida e aos meus queridos filhos Daniel e Luís Eduardo, que durante a árdua jornada de aulas, seminários e horas dedicadas a leituras e escritas sempre emprestaram incentivo e compreensão, que se transformaram em fonte de inspiração e perseverança.

Aos meus pais Wilson Batista Colácio e Maria Shirley Barroso Colácio que jamais mediram esforços para a minha a formação educacional, e em especial a minha saudosa mãe que teve decisiva participação na minha escolha pelo Direito.

Meus sinceros agradecimentos ao Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo, pela confiança e contínua disponibilidade como orientador, que com sua competência acadêmica ofertou referencial teórico inestimável na condução deste trabalho.

Agradeço enormemente ao Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra, que me conduziu da advocacia para a academia, e com suas valiosas colaborações e sugestões ajudou deste o primeiro momento nesta empreitada.

Ao professor Dr. Guilherme Rômulo Leitão, pelo tempo despendido na análise do trabalho e por tão prontamente ter aceitado o convite para integrar a banca avaliadora.

Preciso agradecer, também, a Avine Comercial e Avícola do Nordeste Ltda., na pessoa dos seus dirigentes Airton Carneiro e Airton Carneiro Júnior, que emprestaram importante suporte e colaboração.

E por fim, não posso também deixar de agradecer aos colegas de escritório pela cooperação nas pesquisas e no ofício de advogado, ao Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho, incansável entusiasta deste Mestrado, e a todos do quadro de colaboradores da Unichristus.

“Com favor da minha inspiração, os príncipes descansam tranquilos sobre o seu destino e sobre os seus ministros, vivendo na ociosidade e só mantendo relações com pessoas que possam contribuir para diverti-los de qualquer aflição ou aborrecimento. Acham eles que cumprem os deveres de um bom rei divertindo-se diariamente nas caçadas, vendendo em benefício próprio os cargos e empregos, servindo-se de expedientes pecuniários para devorar as energias do povo e engordar a custa do sangue dos escravos. Não se pode negar que usem de cautela na aplicação dos impostos, pois alegam sempre títulos de necessidade, pretextos de urgência, e, embora essas exações não passem no fundo de mera ladroeira, esforçam-se, todavia, por encobri-las com o véu do interesse público, da justiça e da equidade. Dirigem ao povo belas palavras, chamando de bons, fiéis, afeiçoadíssimos os seus súditos, e, enquanto furtam com uma das mãos, acariciam com a outra, prevenindo assim seus lamentos e acostumando-os, aos poucos, a suportar o jugo da tirania.” (ELOGIO DA LOUCURA, ERASMO DE ROTTERDAM, EDITORA MARTIN CLARET, ED. 2000, p. 91-92).

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo o estudo da responsabilidade tributária e da superação da personalidade das sociedades empresárias, sob a perspectiva do devido processo legal e a aplicação do incidente da desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal, observando se a sua aplicação está em consonância com as garantias da ampla defesa e do contraditório, como garantia individual na Constituição Federal. A pesquisa se dará mediante estudo de como é imputada a responsabilidade tributária aos sócios, e em face da indefinição sobre a aplicação deste incidente na execução fiscal prevista na Lei 6.830/80, diante da ausência de clareza sobre a questão no art.133 do Código de Processo Civil, e face oposição da Fazenda Pública em reconhecer este instrumento de defesa do cidadão. Analisam-se a forma de responsabilidade tributária de sócios e administradores, a desconsideração da personalidade jurídica, a formação do título executivo, os meios de defesa e o devido processo legal no Estado Democrático de Direito. A conclusão aponta para a necessidade de a gestão pública fiscal assegurar a apuração de responsabilidade dos sócios e administradores, de forma a tornar legal a inclusão destes nas certidões de dívida ativa e assim promover os executivos fiscais, e a assegurar, quando isto não for feito, a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal.

**Palavras-chave:** Responsabilidade Tributária. Desconsideração da Personalidade Jurídica. Devido Processo Legal. Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica. Execução Fiscal.

## **ABSTRACT**

This work aims to study the incident of the disregard of legal personality in tax enforcement, observing if its application is in line with the due legal process conceived as law and individual guarantee in the Federal Constitution. The investigation will take place due to the lack of definition on the application of this incident in the fiscal execution provided for in Law 6.830 / 80, due to the lack of clarity on the issue in art.133 of the Code of Civil Procedure, and in opposition to the Public Treasury in recognizing this instrument of citizen's defense. Analyzed the form of tax liability of members and administrators, the disregard of legal personality, the formation of the executive title, the means of defense and due process of law in the Democratic State of Law. The conclusion points to the need for fiscal public management to ensure the accountability of members and administrators, so as to make legal inclusion of these in the active debt certificates and thus promote tax executives, and to ensure, when this is not done, of the incident of disregard of legal personality in tax enforcement.

**Keywords:** Tax Responsibility. Disregard of Legal Personality. Due Process Legal. Incident of Disregard of Legal Personality. Tax Execution.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>1.1 O Tema e sua Justificativa .....</b>	<b>9</b>
<b>1.2 A apresentação do trabalho .....</b>	<b>10</b>
<b>2 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>12</b>
<b>2.1 Obrigação e sujeitos da relação tributária .....</b>	<b>12</b>
<b>2.2 Solidariedade.....</b>	<b>17</b>
<b>2.3 Generalidades em torno da responsabilidade tributária .....</b>	<b>19</b>
<b>2.4 Tratamento dado pela legislação, doutrina e jurisprudência à responsabilidade tributária por transferência .....</b>	<b>23</b>
<b>3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA .....</b>	<b>33</b>
<b>3.1 Pessoa jurídica e a desconsideração da sua personalidade .....</b>	<b>33</b>
<b>3.2 Responsabilidade na forma prevista no art. 135, III do Código Tributário Nacional .....</b>	<b>42</b>
<b>3.3 Responsabilidade tributária do sócio gerente e dos administradores e desconsideração da personalidade jurídica .....</b>	<b>48</b>
<b>3.4 Responsabilidade do sócio gerente e dissolução irregular da sociedade .....</b>	<b>53</b>
<b>3.5 Prazo de exercício do direito de a Fazenda responsabilizar e executar os sócios.....</b>	<b>57</b>
<b>4 O PROCEDIMENTO DE FORMAÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO FISCAL E OS MEIOS DE DEFESA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES SOB A PERSPECTIVA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL DEMOCRÁTICO E A AMPLA DEFESA .....</b>	<b>63</b>
<b>4.1 Constituição do crédito tributário.....</b>	<b>63</b>
<b>4.2 Inscrição em dívida ativa.....</b>	<b>65</b>
<b>4.3 Participação do responsável no processo administrativo de constituição da obrigação tributária e do título executivo fiscal .....</b>	<b>70</b>
<b>4.4 Processo executivo fiscal.....</b>	<b>79</b>
<b>4.5 Devido processo Legal na execução fiscal: Ampla Defesa e Contraditório.....</b>	<b>97</b>

4.6 Aplicação do Código de Processo Civil na Lei de Execução Fiscal....	107
<b>5. O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL .....</b>	<b>112</b>
5.1O incidente de desconsideração da personalidade jurídica no Novo Código de Processo Civil .....	112
5.2Aplicação à execução fiscal do incidente de desconsideração da personalidade jurídica .....	121
<b>5.3. Aspectos relevantes do IDPJ .....</b>	<b>131</b>
5.3.1 <i>Elementos do incidente e procedimentos</i> .....	131
5.3.2 <i>Tutela de urgência</i> .....	134
5.3.3 <i>Defesa e provas</i> .....	136
5.3.4 <i>Decisão e recursos cabíveis</i> .....	140
<b>CONCLUSÕES .....</b>	<b>144</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>148</b>

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 O Tema e sua Justificativa

A presente dissertação trata da responsabilidade tributária dos sócios gerentes por débitos tributários, da superação da personalidade das sociedades empresárias, e da aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no artigo 133 do Código de Processo Civil de 2015, de forma a expor e demonstrar a possibilidade de aplicação deste instituto processual no procedimento especial de execução fiscal previsto na Lei 6.830/80.

A importância do tema decorre do grande número de execuções fiscais com redirecionamento aos sócios executados, e da polêmica sobre a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica à execução fiscal, e passa também sobre o exponencial aumento das postulações fazendárias em favor da satisfação do crédito tributário mediante a responsabilização dos sócios gerentes, com fundamento no Art. 135 do Código Tributário Nacional e consequente desconsideração da personalidade jurídica das empresas.

A desconsideração da personalidade jurídica das empresas e o redirecionamento das execuções fiscais a pessoas dos sócios gerentes e administradores têm sido bastante utilizados pela Fazenda Pública como forma de satisfação das obrigações fiscais não quitadas, e aquilo que antes era ou deveria ser exceção como meio de satisfação do crédito tributário transformou-se em expediente corriqueiro, muitas das vezes proposto e efetivado sem o atendimento às regras e aos pressupostos jurídicos que o justificariam.

Para o fisco, a desconsideração da personalidade jurídica, com a possibilidade de alcançar o patrimônio de sócios e administradores, abrevia o pagamento do tributo inadimplido pelo devedor, e quanto mais restritos os instrumentos processuais à disposição destes responsáveis para questionar a medida, maiores as chances de recuperação do crédito.

Já para os sócios administradores, tanto melhor será quando houver à disposição meios processuais diversos – inclusive o incidente de desconsideração -, para contestar o redirecionamento das execuções fiscais a sua pessoa, discutindo a sua responsabilidade por débitos das empresas.

Em consulta pública com o Nº 07/2018, disponibilizada na sua página na internet no dia 19/11/2018, a Receita Federal submete à discussão uma proposta de Instrução Normativa que dispõe sobre a sistematização do procedimento de imputação de responsabilidade tributária de terceiros, e busca garantir o exercício do contraditório e da ampla defesa em caso de insurgência contra o vínculo de responsabilidade, o que a princípio parece revelar a compreensão da administração pública fazendária de que, sem um procedimento adequado, esta responsabilização pode estar eivada de vícios (BRASIL, 2018, on line).

Vê-se, portanto, que o tema é de grande importância na quadra atual, e a insegurança gerada pelas inscrições em dívida ativa dos sócios gerentes sem prévia defesa administrativa, com pedidos de redirecionamento de responsabilidade dos sócios sem qualquer prova de formalidade na constituição da dívida, somada à polêmica sobre a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal, recomendam um estudo mais detalhado sobre tais questões.

## **1.2 A apresentação do trabalho**

Nesta dissertação, antes de adentrar na questão processual primordial sobre a aplicação ou não do incidente na execução fiscal, e o tratamento que a lei adjetiva oferece ao procedimento, analisam-se no capítulo primeiro a sujeição passiva tributária e a responsabilidade tributária, enquanto que no capítulo segundo trata-se da relação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica com a responsabilidade dos terceiros prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Observe-se que, ao contrário de diversos e densos trabalhos acadêmicos que tratam da desconsideração da personalidade jurídica, opta-se nesta dissertação por não dar um enfoque demasiado à questão de direito material, razão pela qual os pressupostos históricos e teóricos merecerão uma análise apenas perfunctória, sem, no entanto, deixar de emprestar o relevo necessário ao tema, que é objeto de regra no ordenamento jurídico brasileiro, e por isso merece a devida tutela por meio do processo.

Portanto, o tratamento multidisciplinar do tema impõe-se de forma inarredável, tendo sempre como foco a questão processual, baseada na percepção

de que o processo será sempre o instrumento e meio de aplicação do direito material.

No capítulo terceiro, a formação do título executivo fiscal sob a perspectiva do devido processo legal na constituição do crédito tributário e a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal merecerão o destaque apropriado, em especial diante de uma clara imbricação da matéria processual com o direito material, conforme ficará claro.

A exposição será sobre a formação do título executivo e os direitos fundamentais do devedor, sob o prisma do devido processo legal no Estado Democrático de Direito.

No capítulo quarto e por derradeiro, mas não apenas destinando uma mera conclusão sobre a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal, abordam-se a sua natureza jurídica, a sua aplicação e o procedimento.

Com o objetivo de oferecer maior consistência e respaldo às conclusões deste trabalho, além da pesquisa doutrinária, faz-se um levantamento dos posicionamentos pretorianos sobre a responsabilidade tributária e a desconsideração da personalidade tributária, assim como sobre a aplicação do incidente previsto no artigo 133 do Código de Processo Civil na execução fiscal.

E para melhor compreensão interpretativa do que pretendeu o legislador ao instituir o incidente na reforma processual civil de 2015, são trazidas à lume as discussões em torno da amplitude de aplicação que o incidente deveria contemplar.

Visando ofertar maior segurança jurídica e respeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório, como corolários do devido processo legal democrático, formatado em Estado de Direito que assegure a participação do cidadão como forma de legitimação e legalidade da atuação estatal, lança-se neste trabalho um olhar sobre a necessidade de a administração fazendária atribuir responsabilidade tributária a sócios e administradores mediante prévio processo administrativo, e, quando assim não o fizer, ser assegurada a defesa destes por meio do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal.

São estes os principais assuntos tratados, a par de outros que de forma integrativa interessam às conclusões apresentadas.

## 2 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

### 2.1 Obrigação e sujeitos da relação tributária

Matéria objeto da investigação desta pesquisa é a responsabilidade tributária dos sócios gerentes e dirigentes das pessoas jurídicas e a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal, e assim, tal qual se fará mais à frente ao abordar alguns conceitos da personalidade jurídica das sociedades, é necessário traçar algumas linhas sobre a responsabilidade tributária. Inicia-se com notas sobre a obrigação tributária e os sujeitos desta relação, que serão as pessoas a litigar no aludido incidente no plano processual.

Aqui se trata de obrigação *opes legis*, e por isso acrescenta-se que quanto à obrigação tributária, o seu traço distintivo hábil a diferenciá-la de uma obrigação de direito privado é o vínculo jurídico entre o sujeito ativo (Fazenda Pública) e o sujeito passivo (contribuinte).

Sendo por isso que Luciano Amaro (2006, p. 245) diz que “é pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária” (Art. 113 - CTN).

O fenômeno da tributação tem fundamento legal de forma estrita, resultado que é do princípio da legalidade encartado na Constituição Federal, estando na lei todos os contornos da relação jurídica que diz quando se dão a ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária,<sup>1</sup> com a definição daqueles com competência para sua exigência e dos que têm o dever do seu adimplemento.

Portanto, a lei dará uma hipótese (abstração), que precede a sua ocorrência no plano fático (concretização), advindo o que a doutrina tradicional denomina de fato gerador da obrigação tributária.

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho (2004, p. 252-253) explica:

A hipótese é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos.

[...]

Ao escolher os fatos que lhe interessam como pretexto para desencadear efeitos jurídicos, o legislador expede conceitos que selecionam propriedades do evento.

[...]

Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do

---

<sup>1</sup> Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência.

tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito, podemos extrair critérios de identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça.

Como explica Hugo de Brito Machado (2004, p. 122), “ocorrido um fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo) e o direito do Estado (sujeito ativo)”.

O critério material de identificação da conduta e das pessoas que dão causa ao surgimento da relação jurídica tributária é o que interessa para essa pesquisa, posto que os demais critérios estão mais afeitos à teoria geral do direito tributário.

Quanto aos sujeitos da obrigação tributária, o art. 119 do Código Tributário Nacional define como sujeito ativo “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Hugo de Brito Machado (2004) explica que, como ocorre nas relações obrigacionais de forma geral, o sujeito ativo da obrigação é o titular da competência para exigir o adimplemento da obrigação.

A competência tributária é indelegável, mas algumas atribuições atinentes à fiscalização e à arrecadação de tributos podem ser conferidas a outras pessoas de direito público, que podem ocupar e receber a delegação administrativa e capacidade tributária ativa, conforme previsto no art. 7º do Código Tributário Nacional.

De seu turno, uma pessoa jurídica de direito privado pode receber algumas atribuições de suporte na arrecadação de tributos, mas não pode promover a execução fiscal, por não dispor de competência para a sua instituição. Nestes termos, explica Hugo de Brito Machado (2004, p. 137):

[...] a expressão ‘titular da competência para exigir o adimplemento da obrigação tributária’ significa ter condições para promover a execução fiscal, que é o instrumento posto pela ordem jurídica à disposição do sujeito ativo da obrigação tributária para exigir seu cumprimento. As pessoas jurídicas de direito privado e as pessoas naturais não podem promover a execução fiscal porque em nossa ordem jurídica não dispõem de competência para constituir o crédito tributário e inscrevê-lo como Dívida Ativa da Fazenda Pública e, assim, criar o título executivo extrajudicial legalmente hábil para instruir a inicial da execução.

Ocorre que se caminha para que esta premissa - de que a cobrança tributária estaria limitada ao ente público com competência para a instituição do tributo - possa ser mitigada, objetivando emprestar maior eficiência à arrecadação.

No momento, encontra-se em análise na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar (PLP) 181/15, que autoriza a União, os Estados e os Municípios a cederem seus créditos tributários de sua dívida ativa consolidada a instituições financeiras (BRASIL, 2015). Pelo texto, o crédito tributário continua existindo, é claro, mas o pagamento será devido ao banco, que tomará o posto de credor do crédito tributário.<sup>2</sup>

No âmbito do município de Fortaleza-CE, a prefeitura firmou contrato em dezembro de 2017 com o Banco do Brasil, para que a partir de janeiro de 2017 a cobrança administrativa da dívida ativa do Município que ainda não foi executada seja feita por esta instituição financeira (FORTALEZA, 2017).

São iniciativas que podem alterar o polo ativo da relação processual de execução fiscal dos créditos tributários, e que por isso merecem citação neste trabalho. Porém, enquanto não se concretizam, resta mantido o entendimento de que o sujeito ativo da relação tributária é o ente público com competência para constituir o crédito tributário, inscrevê-lo como Dívida Ativa e, conseqüentemente, executá-lo, na forma preconizada pelo art. 119 do Código Tributário Nacional.

Quanto à sujeição passiva da relação tributária, trata-se aqui da parte devedora da obrigação tributária, seja esta principal ou acessória.

No art. 121 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, enquanto que no art. 122 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação tributária acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto.

Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 92) classificou a sujeição passiva em direta e indireta, tendo sido seguido por boa parte da doutrina nacional, e assim lançou as bases do seu entendimento:

---

<sup>2</sup> Conforme o autor do projeto, Deputado Vicente Cândido (PT-SP), “a cobrança da dívida ativa pela estreita via da execução fiscal muitas vezes dificulta a recuperação de créditos, justamente por se submeter às formalidades dos procedimentos administrativo e judicial. O que se propõe é que a Fazenda Pública possa ceder a instituições financeiras esses créditos que ela própria tem dificuldade de recuperar, tornando mais econômica e eficiente sua cobrança pelo setor privado”, diz o texto de justificativa do projeto. O parlamentar explica que as instituições financeiras não representarão o Estado, mas cobrarão créditos próprios, objeto de cessão (BRASIL, 2016, online).

O tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado. Quando o tributo seja cobrado nessas condições, dá-se a sujeição passiva direta, que é a hipótese mais comum na prática.

A sujeição passiva tributária na forma disposta no Código Tributário Nacional pode ser direta (contribuintes) ou indireta (responsáveis). O sujeito passivo direto tem relação direta e pessoal com o fato gerador, enquanto que o sujeito passivo indireto é o “responsável”, a terceira pessoa eleita pela lei para responder pelo pagamento do tributo, mesmo sem ostentar uma condição de quem realizou o fato gerador.<sup>3</sup>

Acerca disso, e revelador da adoção por boa parte da doutrina brasileira da classificação de Rubens Gomes de Sousa (1975), esclarecedor é o escólio de Hugo de Brito Machado Segundo (2004, p. 237):

O devedor é aquele contra o qual houver sido constituído o crédito tributário, ou seja, aquele originariamente responsável pelo pagamento respectivo. Pode ser tanto o contribuinte, pessoa física ou jurídica que realizou o fato imponible e, por isso, é devedora da prestação tributária dele nascida, como também pode ser o responsável, pessoa física ou jurídica que, conquanto não tenha realizado o fato gerador, esteve a ele vinculado, recebendo expressa e exclusivamente da lei o dever jurídico de receber o tributo dele decorrente (CTN, art. 128).

Pode haver, ainda, co-responsáveis, ou seja, pessoa que, solidária ou subsidiariamente, também poderão responder pelo crédito tributário executado. A co-responsabilidade, note-se, não é matéria a ser apurada na execução fiscal, mas sim em momento anterior, no bojo do procedimento preparatório do lançamento, ou do processo administrativo propriamente dito. A execução não busca o exercício da tutela de conhecimento, mas sim da tutela executiva. Assim, a Certidão de Dívida Ativa, com título executivo que é, há de indicar, desde logo, o nome de todos, o devedor e os co-responsáveis, sob pena de não poder a execução ser movida, ou ‘redirecionada’ contra estes posteriormente.

Sobre o conceito de sujeito passivo, Renato Lopes Becho (2000, p. 190) também assim professa:

Extraímos do critério pessoal os sujeitos passivos da obrigação tributária que, nos tributos discriminados na Constituição, serão necessariamente aquelas pessoas que realizarem, inquestionavelmente, a materialidade

<sup>3</sup> Não se pode confundir o sujeito passivo indireto com o sujeito passivo de tributo indireto. Conforme Luciano Amaro (2006, p. 303), “o dito tributo indireto é o que, onerando embora o contribuinte (‘de direito’), atinge, reflexamente, um terceiro (o chamado contribuinte ‘de fato’); por oposição, o tributo direto atinge o próprio contribuinte ‘de direito’ (que acumularia também a condição de contribuinte ‘de fato’). Sujeito passivo indireto (que pode, em princípio, estar presente tanto em tributos diretos como em tributos indiretos) é um terceiro que (‘de direito’ e não ‘de fato’) é eleito como devedor da obrigação tributária”.

prevista na norma constitucional tributária. Nos tributos não discriminados, serão aquelas pessoas que realizarem as condutas descritas em dita materialidade. Os sujeitos passivos tributários estão, portanto, umbilicalmente relacionados com a materialidade descrita na norma.

Para Renato Lopes Becho (2000), portanto, pelo critério utilizado pelo Código Tributário Nacional no seu artigo 121, o sujeito passivo tem uma relação umbilical e material com a situação descrita na norma, e que permitiu o nascimento da obrigação tributária.

A classificação da sujeição passiva tributária não é pacífica, existindo doutrinadores que dela discordem, por considerarem que a distinção entre os elementos econômicos e de responsabilidade que a amparariam estariam carentes de juridicidade.

Nesta direção, Alfredo Augusto Becker (1998, p. 558) pontua:

Desde logo, cumpre fixar este ponto: não é juridicamente passível de distinguir entre débito e responsabilidade, isto é, considerar que o responsável estaria obrigado a satisfazer débito de outro. O responsável é sempre o devedor de débito próprio. O dever de figurar como conteúdo da relação jurídica que vincula o Estado (sujeito ativo) ao responsável legal tributário (sujeito passivo) é dever jurídico do próprio responsável legal tributário e não de outra pessoa.

Com a mesma ênfase e contrário a esta classificação, Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 167) explica:

Não haveria, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, posto que repousa em consideração de ordem econômica. Interessa, do ponto de vista jurídico-tributário, apenas quem integra o liame obrigacional. O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida na endonorma com o evento que fará nascer o vínculo fiscal é algo que se afasta da cogitação do Direito e pertencencia mais ao campo de indagação da Economia ou da Ciência das Finanças.

O tributo deve ser cobrado de quem tem relação com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação. Exige-se de quem tira vantagem econômica da situação descrita na norma como suficiente ao surgimento do dever de pagar o tributo, ou seja, de quem mantenha algum engajamento com este fato.

A professora Maria Rita Ferragut (2007) faz dois alertas percucientes sobre sujeição passiva, ao dizer que a sua definição tem uma aparente simplicidade que enseja diversas interpretações, e que o sujeito passivo é aquele que figura no polo passivo, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal.

Para a presente pesquisa e melhor compreensão do tema, interessa a classificação da sujeição passiva direta e indireta, posto que esta melhor delimita os casos que podem ser sujeitos do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, que repousam exatamente nas questões de responsabilidade.

Assim, a configuração da sujeição passiva neste trabalho será dada levando-se em consideração a vinculação do sujeito com o fato tributário, a relação econômica subjacente, e a distinção entre dívida própria (sujeito passivo direto) e de outrem (responsável).

## 2.2 Solidariedade

A solidariedade é a consolidação de vínculos em face de uma obrigação, quando existe mais de um credor e mais de um devedor, podendo ser decorrente da lei ou da vontade das partes, ativa (mais de um credor) ou passiva (mais de um devedor).

Na forma do artigo 124 do Código Tributário Nacional, na hipótese de haver mais de um sujeito devedor da obrigação tributária, todos estarão obrigados ao seu adimplemento, sendo esta a disciplina legal da solidariedade passiva tributária:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Pelo texto legal, é possível inferir que a solidariedade decorre de um fato (natural) ou da lei (legal), e não admite benefício de ordem, sendo oportuno o escólio de Sacha Calmon Navarro Coelho (2007, p. 686) sobre a matéria:

Em se tratando de solidariedade passiva – tema que ora estamos a esquadrihar -, os devedores respondem, cada qual, pela dívida toda. O credor tem o direito de escolher e de exigir de dado devedor a dívida toda, salvo se houver benefício de ordem (totum et totaliter). Em direito tributário, têm-se dois tipos de solidariedade. O inciso I noticia a solidariedade natural. É o caso dos dois irmãos que são co-proprietários pro indiviso de um trato de terra. O inciso II diz respeito à solidariedade legal, instruída por lei, muita vez implicando pessoa que não realizou o fato gerador da obrigação. O objetivo é garantir o pagamento do tributo, unindo, pela solidariedade legalmente imposta, diversas pessoas.

O parágrafo único baniu do Código Tributário Nacional o instituto civil do benefício de ordem, mediante o qual um co-devedor tem o direito de requer sejam excluídos, em primeiro lugar, os bens do chamado devedor principal.

Os seus bens somente serão excutidos se, para saldar a dívida, são inexistentes ou insuficientes os bens do principal devedor. Pelo sistema do CTN, o Fisco escolhe o devedor mais solvente a seu bel-prazer e conveniência. O benefício de ordem, pois, inexistente. A satisfação do crédito tributário prevalece em favor dos entes tributantes.

O art. 125 do Código Tributário Nacional dispõe sobre os efeitos da solidariedade: a) o pagamento feito por um dos obrigados aproveita aos demais devedores; b) a isenção ou remissão de crédito tributário exonera todos os obrigados, salvo se ofertada de forma pessoal a um destes; c) a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, implica favorecimento ou prejuízo aos outros.

Sobre a solidariedade tributária, e dada a íntima relação com a questão da desconsideração da personalidade jurídica da sociedade devedora do tributo, cabe destacar o alerta de Luciano Brito Caribé (2009), no sentido de que a solidariedade é estabelecida entre sujeitos que fazem parte da relação jurídica, não sendo forma de inclusão de terceiros.

A solidariedade como uma modalidade de responsabilidade tributária por transferência é defendida de forma minoritária pela doutrina, com base no que diz Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 93), que, ao tratar das hipóteses de responsabilidade por transferência assim destaca a solidariedade:

Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. No caso de condomínio (imóvel com mais de um proprietário), o Município pode cobrar o imposto predial de qualquer dos proprietários, à sua escolha; é claro que aquele que pagou o imposto total terá pago a sua parte e mais as dos outros condôminos: quando a estas, a obrigação tributária transferiu-se para um dos devedores solidários, que fica com o direito (chamado regressivo) de recuperá-la dos outros.

Sobre a questão, veja-se o ensinamento de Misabel Abreu Machado Derzi, que, em comentário à atualização da obra de Aliomar Baleeiro (2013, p. 1119), assim pronuncia:

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias.

Quando houver mais de um obrigado no polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre

os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

No direito português, José Casalta Nabais (2015, p. 260) aduz necessidade de distinção entre a solidariedade tributária e responsabilidade tributária nos seguintes termos:

Ao contrário do que ocorre no direito civil, ou mais em geral no direito privado, em que o instituto da responsabilidade cobre toda uma série de situações, no direito fiscal, porque labora com um conceito, a seu modo, restrito de responsabilidade, é imperioso distinguir entre solidariedade tributária e responsabilidade tributária fiscal. Muito embora e em contrapartida, por vezes, se refira à responsabilidade no sentido amplo de responsabilidade por dívidas próprias e alheias, como acontece no art. 28º da LGT.

No âmbito das relações privadas, a solidariedade é instituto no qual cada um dos devedores pode vir a ser demandado para adimplir integralmente a obrigação junto ao credor, cabendo a este exigir indistintamente de qualquer dos devedores pelo total da obrigação, ou pleitear de cada um sua prestação pelo rateio da dívida (STOCO, 2001).

A solidariedade tributária é, assim, a expressão, no âmbito da arrecadação tributária, de instrumento facilitador, à disposição da Fazenda Pública, de escolha dentre os sujeitos passivos, estipulando regras específicas que confirmam unidade à obrigação a ser adimplida.

### **2.3 Generalidades em torno da responsabilidade tributária**

A concepção de responsabilidade prende-se à noção de obrigação, ao dever de prestar ou responder a algo, seja em face de um ato lícito ou ilícito, sendo por isso esclarecedora a significação dada ao termo por De Plácido e Silva (2002, p. 713):

Forma-se o vocábulo de responsável, de responder, do latim *respondere*, tomado na significação de responsabilizar-se, vir garantindo, assegurar, assumir o pagamento do que obrigou ou do ato que se praticou.

Em sentido geral, pois, responsabilidade exprime a obrigação de responder por alguma coisa. Quer significar, assim, a obrigação de satisfazer ou executar o ato jurídico que se tenha convencionado, ou a obrigação de satisfazer a prestação ou de cumprir o fato atribuído ou imputado à pessoa por determinação legal.

A responsabilidade, portanto, tem ampla significação, revela o dever

jurídico, em que se coloca a pessoa, seja em virtude de contrato, seja em face de fato ou omissão, que lhe seja imputado, para satisfazer a prestação convencionada ou para suportar as sanções legais, que lhe são impostas.

Da origem latina da palavra responsabilidade, verifica-se ser da essência deste instituto a sua natureza obrigacional, que resulta no dever atribuído a alguém de responder mediante uma contraprestação. No caso da responsabilidade tributária, esta se dará mediante o atendimento daquilo previsto na legislação como necessário para o dever de pagar um tributo.

Hugo de Brito Machado (2004) diz que responsabilidade liga-se à ideia de alguém responder por um dever jurídico, mas que responsabilidade e dever não devem ser confundidos, pois em direito tributário o termo tem um sentido amplo e outro restrito.

Na aceção ampla, seria a submissão do contribuinte à obrigação tributária, enquanto que no sentido restrito refere-se à submissão de uma pessoa que, não sendo contribuinte, encontra-se vinculada ao fato gerador da obrigação, podendo ser acionada pelo fisco para cumprir a obrigação imposta pela lei e decorrente da sua responsabilidade.

Percuciente compreensão sobre a questão da responsabilidade tributária é dada por Alfredo Augusto Becker (1998, p. 558) nos seguintes termos: “para saber se existe responsabilidade legal tributária, é preferível saber quando não existe, pois esta se faz presente nos casos em que o Estado só pode exigir o tributo de uma única pessoa”.

Por vezes, a única forma de o fisco conseguir o cumprimento da obrigação tributária passa pela necessidade de eleger terceiros, que mesmo não ostentando a condição de contribuintes, mantêm uma relação com o fato gerador que os habilita a reter o tributo.

José Luis Pérez de Ayala (1994, p. 214), abordando a questão do sujeito passivo da obrigação e seus substitutos, segundo a legislação tributária espanhola, assevera:

*Pero, además, las exigências de operatividad y eficacia de la aplicación del tributo, llevan a definir en la ley otros titulares de situaciones jurídicas tributarias pasivas, situaciones que pueden ser substanciales (de pagar) o instrumentales (deberes de hacer, situaciones de sujeción o de soportar), etc. situaciones jurídicas cuya identificación se concreta, para cada caso particular, em el desarrollo del procedimiento impositivo, como forma de*

*actuación del tributo.*<sup>4</sup>

Noutras tantas, são razões de ordem prática, impostas pela necessidade de simplificação, que fazem com que se torne mais ágil o pagamento do tributo por meio de terceiros responsáveis, que dispõem de maiores condições de centralizar o desconto dos valores devidos por diversos contribuintes.

Para Maria Rita Ferragut (2013, p. 39), assim se define responsabilidade tributária:

A ocorrência de um fato gerador qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes, etc), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-Credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico-tributário.

A definição de responsabilidade tributária imbrica-se bastante com a de contribuinte, de que já se tratou aligeiramente, *en passant*, mas que convém mais uma vez abordar, ao trazer a oportuna conceituação para ambos, dada por Ricardo Lobo Torres (2005, p. 256):

As diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável são as seguintes; (I) o contribuinte tem o débito (*debitum, Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade sem ter o débito, pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; (II) a posição do contribuinte surge com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (*haftungstatbestand*).

No art. 128 do Código Tributário Nacional encontra-se a forma como a responsabilidade tributária foi tratada pelo diploma que fixa as normas gerais de direito tributário, a saber:

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

---

<sup>4</sup> Tradução: Mas, além disso, os requisitos de operacionalidade e eficiência na aplicação do imposto levam a definir na lei outros titulares de situações jurídicas tributárias passivas, situações que podem ser substanciais (de pagar) ou instrumentais (deveres de fazer, situações de sujeição ou para suportar), etc. situações jurídicas cuja identificação se concretiza para cada caso particular, no desenvolvimento do procedimento tributário, como forma de ação do tributo.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho (2007), o art. 128 reporta os dois tipos de responsabilidade conhecidos: a) responsabilidade por transferência; b) responsabilidade por substituição.

De acordo com seu magistério, ao responsável, em caso de substituição, é imputado o dever de pagar o tributo à pessoa não envolvida no fato gerador (substituto), enquanto que na responsabilidade por transferência, este dever passa a terceiro em razão de evento posterior ao surgimento do fato gerador, existindo assim uma diferença da responsabilidade por transferência para a substituição tributária de natureza temporal (COELHO, 2007).

Sobre responsabilidade tributária do substituto, Hugo de Brito Machado Segundo (2004, p. 240) o coloca como terceiro, separando-a daqueles, como o sócio, que a têm por fato posterior ao surgimento da obrigação tributária, *in verbis*:

Quanto à responsabilidade legal tributária de terceiros, que mais de perto nos interessa neste ponto, cabe inicialmente separar a responsabilidade do substituto tributário, atribuída por lei e surgida no momento do nascimento da obrigação (v.g., responsabilidade da fonte pagadora pelo Imposto de Renda devido pelo beneficiário do pagamento), da responsabilidade daquele que se torna sujeito passivo por fato posterior ao nascimento da obrigação tributária, como é o caso dos dirigentes de pessoas jurídicas. No primeiro caso, tem-se que o responsável é o próprio devedor principal, sendo apropriado falar-se de co-responsáveis na execução fiscal apenas no segundo caso, qual seja, de terceiros que se tornam responsáveis por fatos posteriores ao nascimento da obrigação.

A responsabilidade por substituição ocorre quando a lei atribui à terceira pessoa, que mantenha alguma relação com o fato gerador, o dever de substituir o contribuinte e cumprir a obrigação tributária. Ao contribuinte dá-se o nome de substituído, enquanto que ao terceiro que fica responsável dá-se o nome de substituto.

Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 93), ao tratar da substituição tributária, assim pontuou:

Ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado; nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direito por outro indireto.

Trata-se, portanto, de técnica de arrecadação e fiscalização tributária, que visa facilitar as atribuições da administração tributária, sendo mais corrente a sua

utilização em setores com contribuintes pulverizados e na qual se faça possível a concentração da arrecadação nos substitutos, sendo corriqueira sua utilização no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, cobrado na comercialização de veículos, combustíveis e dos mais diversos produtos.

Na responsabilidade por transferência encontra-se a responsabilidade dos sucessores e dos terceiros, que será abordada de forma analítica no próximo item, dando especial atenção àquela referente aos terceiros, por englobar a dos sócios e administradores das pessoas jurídicas, tendo em vista que estas guardam maior pertinência com a temática aqui explorada.

Para Aliomar Baleeiro (2013, p. 1123), a responsabilidade tributária disposta no Código Tributário Nacional pode ser assim resumida:

(...) esses casos de responsabilidade tributária são principalmente os de sucessão (arts 129 a 133) e aqueles em que o terceiro interveio em atos do contribuinte, como representante legal deste (arts 134 e 135) ou como seu agente ou instrumento jurídico.

A responsabilidade tributária, portanto, é uma técnica que atribui à pessoa diferente daquela que efetuou o ato sujeito à incidência da obrigação de pagar o tributo, o ônus de submeter-se ao dever de fazer o seu recolhimento, como restará demonstrado a seguir.

## **2.4 Tratamento dado pela legislação, doutrina e jurisprudência à responsabilidade tributária por transferência**

Enquanto que na responsabilidade tributária por substituição opera-se a antecipação do pagamento pelo substituto de um fato gerador para frente, na responsabilidade por transferência sucede a imposição de uma obrigação que é posterior à ocorrência do fato gerador.

No que diz respeito à responsabilidade por transferência, já foi dito que esta pode se dar em razão de sucessão ou de forma subsidiária para terceiros.

### **a) Sucessores:**

A responsabilidade por sucessão ocorre quando se verifica uma transferência da obrigação do devedor primitivo para um novo devedor, em razão de

uma causa que faz desaparecer aquele que antes mantinha relação jurídica e que restou transferida para um novel obrigado (sujeito passivo).

A responsabilidade por sucessão encontra-se disposta nos artigos 129 a 133 do Código Tributário Nacional, e além de ditar as bases mediante a qual esta poderá ser aplicada, enumera as situações nas quais será transferida a responsabilidade pelo pagamento do tributo, podendo dar-se por *causa mortis* ou por ato entre vivos, sendo estas, então, suas hipóteses:

- a) Transmissão de imóveis ou móveis;
- b) Casos de fusão, transformação ou incorporação de pessoas jurídicas de direito privado;
- c) Nas hipóteses de transmissão de estabelecimento comercial ou fundo de comércio.

Ao tratar da responsabilidade por sucessão, Luciano Amaro (2009, p. 320) assim se manifesta:

A sucessão dá-se no plano da obrigação tributária, por modificação subjetiva passiva. Assim, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão. Se se trata de obrigação cujo cumprimento independe de providência do sujeito ativo, cabe ao sucessor adimpli-la, nos termos da lei. Se depende de providência do sujeito ativo (lançamento), já tomada, compete-lhe também satisfazer o direito do credor. Se falta essa providência, cabe-lhe aguardá-la e efetuar o pagamento, do mesmo modo que o faria o sucedido.

A legislação tributária, no caso da responsabilidade por sucessão, objetiva estipular as balizas apropriadas para que as obrigações nascidas da mudança de propriedade fiquem claras, e assim não restem dúvidas sobre o sujeito passivo da obrigação tributária devida.

b) Terceiros:

A responsabilidade dos terceiros encontra-se disposta nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, e de pronto o uso do termo terceiro para estes responsáveis já causa alguma perplexidade, caso se considere que, na forma do artigo 128 do CTN, todo aquele que não ostente a condição de contribuinte, mas tenha alguma relação com o fato gerador, será uma terceira pessoa que poderá vir a ser chamada a responder pela obrigação tributária.

Luciano Amaro (2006, p. 326) anota esta peculiaridade e assim a justifica:

Todo responsável é um 'terceiro', no sentido de que não integra o binômio Fisco-contribuinte (CTN, art.128). Porém, nos arts. 134 e 135, o Código dispõe sobre responsabilidade de 'terceiros', como se apenas nos casos aí regulados é que houvesse tais figuras.

A opção pela denominação específica de terceiros, nos casos de responsabilidade apresentadas nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, certamente se deve ao fato de que nestes casos resta mais patenteada esta condição, em face da maior distância que guardam como eventuais responsáveis pelo crédito tributário, mas que, a depender de sua atuação, podem vir a ser chamados a responder em igualdade com o sujeito passivo da obrigação.

A possibilidade de lhes exigir o cumprimento da obrigação tributária dá-se apenas na hipótese de agirem de forma comissiva ou omissiva, tendo colaborado para o inadimplemento, e após ser impossível exigir seu cumprimento pelo contribuinte.

A responsabilidade prevista no artigo 134 do Código Tributário Nacional tem a seguinte disposição legal:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:  
I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;  
II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;  
III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;  
IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;  
V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;  
VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;  
VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.  
Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Observe-se que não se trata de solidariedade plena, mas de responsabilidade de natureza subsidiária, na qual o terceiro somente será chamado a pagar o tributo na hipótese de não pagamento pelo contribuinte, e caso este tenha agido de forma a impedir o cumprimento da obrigação (ação ou omissão).

Aqui há exemplo de uma solidariedade, como já se disse, que não é plena, e por isto mesmo dita subsidiária, posto que primeiro cobra-se do contribuinte, e apenas na hipótese de este não pagar exige-se seu adimplemento dos responsáveis indicados no rol previsto no artigo 134 do CTN.

A responsabilidade prevista no artigo 134 do Código Tributário Nacional independe de qualquer técnica que desconsidere a personalidade jurídica, pois esta decorre diretamente do texto legal, ao contrário das situações na qual “a persecução do patrimônio pessoal do sócio dependerá da técnica desconsiderante”, como defende Pablo Francisco dos Santos (2014, p. 121).

Recorde-se que na solidariedade plena (letra “a” do item 2.2), não subsidiária, o fisco pode exigir a obrigação sem ordem de preferência dos devedores, que não podem arguir o benefício de ordem.

Com base nos casos de responsabilidade previstos nos diversos incisos do artigo 134 do Código Tributário Nacional, cabe transcrever o que diz Hugo de Brito Machado (2004, p. 154), que, usando o que dispõe os incisos I e II, exemplifica como esta se transfere:

A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições; a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido. De modo nenhum se pode concluir que os pais sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores. Nem que os tutores ou curadores sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados etc. é preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade.

O tabelião, no seu ofício de registrador de ato de venda de imóvel, sabe que sobre este incide a obrigação de pagar o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis-ITBI, como sabe também que na lavratura de escritura de partilha extrajudicial dos bens pela sucessão de pessoa falecida deve ser apresentada a comprovação de quitação do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD.

Contudo, caso o notário ou tabelião da serventia extrajudicial pratique estes atos sem exigir a comprovação de quitação das obrigações tributárias respectivas, será ele responsável pelo pagamento, de forma subsidiária, por ter agido deliberadamente ou com omissão, no dever que tinha, por força de lei, de exigir o pagamento dos tributos incidentes em razão dos referidos atos.

Delineados os contornos gerais da responsabilidade dos terceiros previstos no art. 134 do CTN, passa-se a discorrer sobre a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN, lembrando que aquela prevista no inciso III merecerá tratamento mais detalhado no próximo capítulo, dada a relação direta que mantém com o objeto desta pesquisa.

A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional é pessoal e não solidária para a maioria da doutrina, decorrente de ato praticado com excesso de poderes e infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, que faz com que o dever de pagar o crédito tributário seja imputado a terceiro que agiu de forma dolosa, ilícita, e assim auferiu um benefício pessoal com o não pagamento do tributo devido. Veja-se como se encontra disposta a norma:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

O texto legal elenca nesta categoria de responsabilidade pessoal as pessoas já citadas no art. 134 do CTN, juntamente com os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Enquanto que a responsabilidade prevista no art. 134 do CTN é subsidiária e sem solidariedade plena, tendo na culpa o elemento que a define, a inserida no art. 135 do CTN exige o dolo na prática de atos com excesso de poderes e infração à lei e aos atos societários.

Discute-se na doutrina se a responsabilidade do art. 135 do CTN seria hipótese de substituição, exonerando a responsabilidade da pessoa jurídica, e ainda se não haveria solidariedade sem benefício de ordem.

Hugo de Brito Machado (2004) defende que não haveria substituição, pois, segundo professa, a lei diz apenas que a responsabilidade seria pessoal, sem, no entanto, exonerar a pessoa jurídica.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho (2007, p. 725), a responsabilidade do art. 135 retira a “solidariedade” e a “subsidiariedade” do art. 134, transferindo-a inteiramente para os terceiros, liberando seus dependentes e representados. Veja-se o que diz sobre o tema:

A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procedem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. O regime agravado de responsabilidade tributária previsto no artigo estende-se, é óbvio, peremptoriamente, aquelas duas categorias de responsáveis previstas no rol dos incisos II e III (mandatários, prepostos, empregados e os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado). O dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco.

Luciano Amaro (2006) e Aliomar Baleeiro (1994), por seu turno, entendem que o art. 135 do CTN não trata de responsabilidade subsidiária, nem de responsabilidade solidária, pois somente o terceiro responde.

Renato Lopes Becho (2012) entende que os responsáveis devem responder pessoalmente pelos débitos constituídos, com exclusão da pessoa jurídica, ao contrário do que tem decidido o STJ, e, ao seu sentir, do que diz o CTN.

Já Paulo de Barros Carvalho (2004) sustenta que o art. 135 não estabelecerá propriamente uma relação jurídica tributária, mas uma relação de caráter administrativo e sancionatório.

Tem razão o professor Hugo de Brito Machado,<sup>5</sup> pois de fato não ocorreu uma exoneração da pessoa jurídica da titularidade da obrigação tributária, mas apenas se criou um instrumento que permite ao fisco exigir o crédito de forma plena e pessoal do terceiro, em especial nos casos em que a sociedade se beneficiou do ilícito e, conseqüentemente, do não pagamento do tributo.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Sobre esta posição, faz-se a transcrição literal daquilo que pensa Hugo de Brito Machado (2004, p. 157): “A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça”.

<sup>6</sup> Cite-se como exemplo decisão do Superior Tribunal de Justiça, que não obstante proferida em caso de dissolução irregular, manteve a execução contra a pessoa jurídica e o sócio gerente: “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA X RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA. CUMULAÇÃO SUBJETIVA DE PEDIDOS/DEMANDAS. [...] 9. Ainda que se acolha o posicionamento de que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN - por ser descrita como pessoal - não pode ser considerada solidária, é improcedente o raciocínio derivado segundo o qual há exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica em caso de dissolução irregular. [...] 14. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente. 15. A adoção do entendimento consagrado no acórdão hostilizado conduziria a um

Como exemplo, cite-se a hipótese na qual o sócio gerente pratica ato e efetua negócio jurídico sem competência para agir isoladamente (compra de um imóvel), por exemplo, não pagou o tributo gerado pela operação, e este ato terminou por beneficiar a pessoa jurídica. Neste caso, a responsabilidade é pessoal do sócio, mas não pode excluir a sociedade que do ato auferiu benefícios.

O exemplo acima retrata uma situação na qual o sócio agiu com excesso de poderes, infração à lei e ao contrato social, e Sacha Calmon Navarro Coelho (2007) sustenta que, no caso de atos praticados deliberadamente em proveito das empresas, a exclusão desta representaria uma injustiça.

Situação distinta ocorre quando o sócio gerente pratica ato utilizando a sociedade em seu proveito, e neste caso temos a sua responsabilização pessoal, através da técnica que desconsidera a pessoa jurídica, prevista no artigo 135 do CTN.

Até mesmo nesta situação – de benefício pessoal do sócio com a utilização da sociedade -, entende-se não ser possível a exoneração completa da pessoa jurídica, já que nesta hipótese ocorreu uma falha nos seus órgãos de direção que permitiram a fraude perpetrada pelo referido sócio, havendo então responsabilidade da empresa pelo débito, que oportunamente pode cobrar a dívida deste seu sócio administrador.

Em arremate, tem-se no artigo 135 do Código Tributário Nacional a possibilidade de responsabilização pessoal do sócio gerente, mas que não retira a sua subsidiariedade, dado que a Fazenda pode também requerer tanto do sócio como da sociedade o pagamento do crédito tributário.

Quanto à natureza sancionatória defendida por Paulo de Barros Carvalho, e dado que a norma tributária oferece no art. 135 do CTN as condições e os pressupostos para o fisco exigir de terceiro o crédito tributário, mediante atividade administrativa plenamente vinculada e que pode ter caráter de ônus em razão de ilícito ou excesso praticado, ousa-se desta discordar, pois a responsabilidade

---

desfecho surreal: se a dissolução irregular exclui a responsabilidade tributária da pessoa jurídica, o feito deveria ser extinto em relação a ela, para prosseguir exclusivamente contra o sujeito para o qual a Execução Fiscal foi redirecionada. Por consequência, cessaria a causa da dissolução irregular, uma vez que, com a exclusão de sua responsabilidade tributária, seria lícita a obtenção de Certidão Negativa de Débitos, o que fatalmente viabilizaria a baixa definitiva de seus atos constitutivos na Junta Comercial! 16. Dito de outro modo, o ordenamento jurídico conteria a paradoxal previsão de que um ato ilícito - dissolução irregular -, ao fim, implicaria permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credores). (REsp 1455490 / PR, 2014/0121250-6).

tributária fulcrada no art. 135 do CTN não se caracteriza como uma sanção, no sentido de castigo ou constrangimento imposto, mas, na verdade, como um ônus em razão dos atos que os terceiros podem praticar.<sup>7</sup>

A sanção refere-se ao cabedal de opções disponibilizadas pela legislação com a finalidade de forçar o cumprimento das suas regras, mas não há que se confundir a força coativa mediante o sancionamento com a punição por uma não prestação.

A propósito desta questão, veja-se a posição de Geraldo Ataliba (1973, p. 38):

A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal da norma. É um preconceito que precisa ser dissipado - por flagrantemente anti-científico - a afirmação vulgar infelizmente repetida por alguns juristas, no sentido de que a sanção é castigo. Pode ser, algumas vezes. Não o é muitas vezes.

Na forma da legislação material, a sociedade que foi vítima de ato doloso continua como responsável pelo pagamento do tributo, e se quiser pode exigir no campo do direito civil a prestação devida do seu diretor gerente ou representante que tenha agido com excesso ou ilegalmente.

Na prática, o que ocorre é a responsabilidade tributária por transferência em razão de dolo, com solidariedade entre o sujeito passivo direto e o terceiro, sem benefício de ordem, já que o fisco continuará a exigir o crédito tributário de ambos. A dívida da pessoa jurídica não desaparecerá do seu cadastro, e nem a administração tributária deixará de lhe executar e negar certidão negativa por força da responsabilidade do terceiro pela obrigação tributária.

No mesmo sentido, Rubens Gomes de Sousa (1975), ao apresentar seu esquema de sujeição passiva tributária indireta, entende que a responsabilidade na qual a lei atribui a outro o dever de pagar quando este não for adimplido pelo sujeito passivo direto seria modalidade de transferência.

---

<sup>7</sup> Segundo Arnaldo Vasconcelos (1996, p. 155), “a sanção é puramente uma consequência, boa ou má, agradável ou desagradável, de uma atitude perante o Direito. Em face de uma exigência jurídica, há três condutas possíveis: a) a normal, ou o cumprimento voluntário do preceito normativo; b) a anormal, ou sua inobservância; e c) a sobrenormal, ou a adesão a um mais, que ultrapassa o ordinariamente estabelecido para todos. No primeiro caso, a possibilidade de sancionamento fica de todo afastada, por se haver consumado de modo regular o dever-ser da prestação. Nos dois últimos, ou não houve a realização alguma, ou ela foi além do comumente exigido. Verificou-se uma não prestação, ou uma prestação a maior. Para o professor Arnaldo Vasconcelos é um erro a conceituação de sanção como constrangimento, fruto segundo ele da “extravagante teoria do Direito-ameaça”.

Esta divergência restará mais assente quando se cuidar da responsabilidade no caso de dissolução irregular.

O elemento subjetivo da conduta (dolo) é imprescindível para a caracterização da responsabilidade do terceiro de que trata o art. 135 do CTN, pois não se admite que os atos, na forma prevista no aludido dispositivo, sejam presumidos. Diante disto, e não sem razão, o mero inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilidade, devendo ser apurada a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei e ao contrato social ou aos estatutos.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria é remansosa e pacífica, consolidada por meio da Súmula 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Entretanto, e em decisão recente proferida pela terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça no HC 399.109 (DJU 31.08.2018), este órgão fracionário competente por questões criminais decidiu que declarar e deixar de recolher ICMS seria crime tipificado no art. 2º inciso II da Lei 8.137, de 27 de novembro de 1980.

Parece uma incoerência e de fato o é, mas pelo relatório e declaração de voto o tribunal caracterizou o caso como uma apropriação indébita, por entender que sendo o ônus financeiro do ICMS do consumidor final, o contribuinte de direito teria se apropriado e, assim, praticado um ilícito penal. A premissa é equivocada, já que contrasta com posição já sedimentada pelo próprio STJ (Resp 1.191.860) de que o contribuinte de fato não detém legitimidade ativa para pleitear a restituição de valores pagos a título de tributo indireto.

Ora, se apenas o contribuinte de direito tem legitimidade para pedir a restituição do imposto, o ICMS não pertence de direito ao contribuinte de fato (consumidor final) e não se pode admitir que tenha ocorrido a sobredita apropriação.<sup>8</sup>

Em arremate, destaque-se que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN exige que esta seja observada respeitando o tempo de ocorrência do fato

---

<sup>8</sup> Para aprofundamento na questão sobre a restituição dos tributos indiretos e suas consequências, remete-se o leitor à leitura do artigo de Hugo de Brito Machado Segundo, “Ainda a Restituição dos Tributos Indiretos”, Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, p. 223/259.

gerador, de modo que sócios e responsáveis podem ser substitutos do dever de pagar o crédito tributário, quanto aos atos que praticaram no período de surgimento da obrigação tributária.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Veja-se a propósito o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça: "TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. AUSÊNCIA DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. IMPOSSIBILIDADE. A jurisprudência desta Corte Superior firmou-se no sentido de que a responsabilidade fundada no art. 135, III, do CTN, que legitima o redirecionamento da execução fiscal, não é direta e objetiva, e sim pessoal e subjetiva, dependendo, portanto, da comprovação de que a dívida tributária não decorre de simples inadimplemento do crédito tributário, mas também da atuação do sócio-gerente, na época do fato gerador, com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos.

Hipótese em que as instâncias ordinárias, soberanas na análise do conjunto fático-probatório dos autos, concluíram ser descabido o redirecionamento da execução fiscal em desfavor do recorrido, ante a ausência, na espécie, de atos praticados nas condições acima referidas (com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto), de modo que rever tal posição, em sede de recurso especial, afigura-se inviável em razão do óbice processual estampado na Súmula 7 do STJ. Agravo interno desprovido" (AgInt no REsp 1646648 / SP AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL 2016/0337371-6, DJe 28/11/2017).

### **3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA**

#### **3.1 Pessoa jurídica e a desconsideração da sua personalidade**

Da necessidade de desenvolvimento das relações comerciais surgiram as corporações, entes que no futuro receberiam a denominação de pessoas jurídicas, personificações de vontades humanas que antes eram realizadas de forma individual e com riscos ilimitados.

A pessoa jurídica como ente com personalidade e aptidão para adquirir direitos e obrigações recebeu do ordenamento jurídico proteção de sua integridade material e moral, para que assim atinja as finalidades para as quais foi criada.

Para Pontes de Miranda (2000, p. 345), “as pessoas jurídicas, como as pessoas físicas, são criações do direito; é o sistema jurídico que atribui direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações e exceções a entes humanos ou a entidades criadas por esses”.

O Código Civil brasileiro (art. 45)<sup>10</sup> adotou a posição de Pontes de Miranda acima aludida, que consiste no reconhecimento da pessoa jurídica como uma realidade técnica, que se sustenta na ideia de que esta tem existência real, apesar de sua origem residir no direito, e não na realidade das coisas.

A Revolução Francesa e a Revolução Industrial aceleraram a busca por uma nova relação entre capital e trabalho (RODRIGUES FILHO, 2016), e como forma de garantir a maior aplicação dos capitais nas mãos de comerciantes e industriais, sem que os riscos das atividades pudessem lhes ser atribuídos, surgiram as primeiras formulações teóricas que permitissem o aparecimento no plano legal das pessoas jurídicas.

A pessoa jurídica e sua autonomia patrimonial em relação aos seus sócios constituem um importante vetor para o pleno desenvolvimento de projetos e empreendimentos de natureza econômica, posto que limitam os eventuais prejuízos e assim impulsionam as atividades empresariais.

---

<sup>10</sup> Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

Segundo Otávio Joaquim Rodrigues Filho (2016), as formas primitivas de sociedade mercantil não permitiam a ocultação dos impedidos de comerciar segundo as leis canônicas, que vedavam o lucro, por este à época ser equiparado à usura.

Aqui se nota que a ideia de personificação das sociedades decorre de uma opção política fundamental, com traços liberais, que a par de buscar solução para o progresso comercial e industrial mediante a maior circulação de dinheiro, visava proteger o patrimônio dos empresários, limitando a responsabilidade ao capital investido, inclusive para permitir investimentos em empreendimentos de maior risco.

As sociedades têm a sua normatização e a sua forma moldada a partir da lei, com personalidade para atingimento das finalidades previstas em seus atos constitutivos, que em regra seria a obtenção de lucro mediante o desempenho de atividade econômica, fundada na livre iniciativa do cidadão, conforme estipulado no artigo 170 da Constituição Federal.<sup>11</sup>

A livre iniciativa foi erigida pelo texto constitucional como princípio inserido no capítulo destinado à ordem econômica, e resta positivado após uma longa evolução humana nas diversas áreas da economia que produziu resultados e benefícios para toda a sociedade.

Para que a livre iniciativa fosse plenamente exercida com maior segurança à pessoa dos empreendedores, a exploração econômica deveria se dar mediante a criação de sociedades com separação patrimonial e limitação de responsabilidade dos seus sócios.

Conforme Fábio Ulhoa Coelho (2005, p. 28), caso não se estabelecesse uma limitação à responsabilidade dos sócios das pessoas jurídicas, os empreendedores não disponibilizariam capital para correr riscos ilimitados, e o desenvolvimento da economia seria sacrificado:

Justifica-se a sistemática de submeter as perdas dos sócios ao limite do investimento, transferindo o prejuízo para os credores da sociedade, na medida em que ao direito positivo cabe, por meio do controle dos riscos, motivar os empreendedores na busca de novos negócios. Se todo o patrimônio particular dos sócios pudesse ser comprometido, em razão do insucesso da sociedade empresária, naturalmente os empreendedores

---

<sup>11</sup> Art. 170. CF - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

adotariam posturas de cautela, e o resultante poderia ser a redução de novas empresas, especialmente as mais arriscadas.

Segundo Edmar Oliveira Andrade Filho (2005, p. 60), “a mais importante consequência dessa separação é a possibilidade de criação de sociedades para a exploração de atividade econômica com limitação de responsabilidade dos sócios”.

A ideia de limitação da responsabilidade e mitigação do risco inerente a toda atividade empreendedora decorre da constituição da pessoa jurídica e da sua autonomia patrimonial, consoante professa Fabio Ulhoa Coelho (2003, p. 234):

Em decorrência do princípio da autonomia da pessoa jurídica, é ela (e não os seus integrantes) que participa dos negócios jurídicos de seu interesse e titulariza os direitos e obrigações decorrentes. Também é ela quem demanda e é demandada em razão de tais direitos e obrigações. Finalmente, é apenas o patrimônio da pessoa jurídica (e não o de seus integrantes) que, em princípio, responde por suas obrigações.

Mas a formação de uma pessoa jurídica pressupõe a disponibilidade de patrimônio, que será nesta colocado pelos sócios por meio da integralização de um capital.

Entretanto, a pessoa jurídica deve ter existência distinta da dos seus sócios, e como uma figura criada para a realização dos objetivos previstos nos seus atos de constituição, espera-se para melhor preservação dos seus objetivos e segurança dos seus instituidores, que guarde autonomia em relação a estes.

O princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas está consagrado no artigo 1.024 do Código Civil,<sup>12</sup> constituindo uma importantíssima ferramenta jurídica para que uma pessoa possa desenvolver a sua liberdade, constituindo-se em imprescindível instrumento de imposição do seu querer e de proteção dos seus interesses.

Foi nesta direção que já se posicionou o Superior Tribunal de Justiça, ao dizer que “A pessoa jurídica tem existência distinta de seus membros e os sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, a não ser quando diretores, gerentes e representantes dela ajam com infração à lei, ao contrato social ou estatuto” (STJ-REsp 333267/ES, Relator Ministro GARCIA VIEIRA, DJ 19/11/2001 p. 244).

---

<sup>12</sup> Art. 1.024. CC - Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.

Sobre o tema, leciona Paulo Dourado Gusmão (2018, p. 272), ao expor o seguinte:

(...) a pessoa jurídica tem autonomia jurídica em relação aos sócios, administradores ou destinatários, sendo centro de imputação de direitos e obrigações, independente dos indivíduos que a compõem ou que a ela se destinam ou que por ela agem e que por ela deliberam.

Ao longo dos anos as teorias que reconhecem a pessoa jurídica como uma realidade restaram aperfeiçoadas, o que não impediu a sua utilização de forma predatória, diversamente daquela primitivamente prevista, e com claro intuito de prejudicar, ao invés de promover o desenvolvimento econômico.

A crise do capitalismo com o *crash* da bolsa de Nova York em 1929 precipitou a necessidade de aprimoramento da proteção societária, e desde então se desenvolveu no direito inglês e americano, conforme salienta Otávio Joaquim Rodrigues Filho (2016), a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica, com o claro objetivo de coibir os abusos praticados sobre o cobertor da pessoa jurídica de responsabilidade limitada, impedindo a sua utilização para fins estranhos às suas atividades empresariais.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica tem origem nas decisões dos tribunais ingleses e americanos, sendo para a maioria<sup>13</sup> da doutrina o seu precursor o caso “Salomon vs. Salomon & Co”, julgado pela justiça inglesa em 1897.

Este caso restou conhecido como sendo o marco inicial de aplicação da *Disregard Doctrine*, por ter sido o primeiro a ter acolhida judicial, sendo o *leading case* da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.<sup>14</sup>

No Brasil, a doutrina que possibilita a responsabilidade do sócio pelas dívidas assumidas e não pagas pela pessoa jurídica chegou pelas mãos de Rubens Requião (1977), em conferência proferida na Universidade Federal do Paraná, em 1969, e desde então passou a ser aplicada pela jurisprudência.

---

<sup>13</sup> Para Suzy Elezabete Cavalcante Koury (2011), foi no direito norte-americano onde se observou a primeira manifestação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, em 1809 no caso “Bank of United States vs. Deveaux”. Para a autora, apesar de ter sido esta a primeira oportunidade na qual o véu da personalidade jurídica foi levantado, na época toda a doutrina a rejeitou.

<sup>14</sup> Para maior aprofundamento sobre o caso Salomon vs. Salomon & Co.: Piero Verrucoli, “Il Superamento della Personalità Giuridica delle Società di Capitali nella Common Law e nella Civil Law”, Milão Giuffrè, 1964, pp. 91-93; Rubens Requião, “Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica”, RT 410/18, São Paulo, Ed. RT, dezembro/1969.

Rubens Requião (2009) repercutiu em sua obra os estudos do jurista alemão Rolf Serick e do italiano Piero Verrucoli, defendendo a aplicação da *Disregard Doctrine*, a despeito da inexistência de disposição legal específica, dado que a desconsideração da personalidade jurídica visa impedir a prática de atos fraudulentos através da sociedade, e a sua manutenção representaria a aceitação da fraude, o que não é admitido pelo ordenamento jurídico.

Importante destacar o alerta feito em tom quase premonitório por Rubens Requião (1977, p. 74), no que concerne à aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, no sentido de que sua utilização não pode ser regra, mas exceção:

Quando propugnamos pela divulgação da doutrina da desconsideração da pessoa jurídica em nosso direito, o fazemos invocando aquelas mesmas cautelas e zelos de que se revestem os juizes norte-americanos, pois sua aplicação há de ser feita com extremos cuidados, e apenas em casos excepcionais, que visem impedir a fraude ou o abuso de direito em vias de consumação.

Já naquela época, e por ocasião da defesa da aplicação da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica no Brasil, Rubens Requião (1977) fazia questão de ressaltar seu caráter de exceção, e revelava sua preocupação com sua utilização sem balizas, como hoje se observa de forma especial no âmbito das execuções fiscais.

A *Disregard Doctrine*, em resumo, é uma técnica com a finalidade de suspender a limitação de responsabilidade das sociedades, de forma a permitir a responsabilização subsidiária dos seus sócios ou terceiros representantes pelas dívidas não honradas pela pessoa jurídica.

Após algumas divergências na doutrina nacional sobre os pressupostos para aplicação da *Disregard Doctrine*, existe hoje consenso que a desconsideração da personalidade jurídica tem como requisitos o abuso de direito e a confusão patrimonial para sua caracterização.

O abuso de direito ou desvio de personalidade é o uso fraudulento ou indevido da pessoa jurídica para a consecução de fins diversos dos previstos, com vistas à ação dolosa e em detrimentos dos interesses de terceiros, enquanto que a confusão patrimonial é a mistura entre os bens dos sócios e da pessoa jurídica, que descaracterize a exigida separação entre estas pessoas.

O Superior Tribunal de Justiça, corte uniformizadora da interpretação da legislação infraconstitucional no Brasil, ratifica o entendimento da doutrina acerca dos requisitos autorizadores da desconsideração da personalidade jurídica, conforme Ementa do Acórdão referente ao julgamento do Recurso Especial 1526287/SP, da relatoria da Ministra Nancy Andrighi, julgado em 16 de maio de 2017 pela Terceira Turma deste pretório.<sup>15</sup>

Pela decisão do Superior Tribunal de Justiça acima transcrita, resta firmado o entendimento de que a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica reclama a utilização dolosa da sociedade pelos sócios, lesando os direitos de credores ou terceiros, mediante prova concreta da presença das circunstâncias autorizadas desta medida excepcional.

O mero inadimplemento de uma obrigação não se mostra suficiente para a utilização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, posto que o direito brasileiro acolheu a teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica, em contraponto à teoria menor, que é bem menos elaborada, consoante será explicado mais à frente.

Nesta direção é o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo (2004, p. 244):

E, mesmo quanto aqueles que realmente atuam em nome da sociedade, como órgãos desta, é de se frisar que a sua responsabilidade não se configura em face do mero inadimplemento da sociedade dirigida. Aliás, como dito, o inciso I do art. 135 do CTN torna evidente que a responsabilidade de que cuida este artigo não decorre de mero inadimplemento do devedor principal (desta cuida o art.134). Sua responsabilidade decorre da prática de atos (pelo dirigente, não pela pessoa

---

<sup>15</sup> PROCESSUAL CIVIL E CIVIL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO DE LUCROS CESSANTES. POSSE INDEVIDA DE IMÓVEL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ART. 50 DO CC/02. TEORIA MAIOR. ATUAÇÃO DOLOSA E INTENCIONAL DOS SÓCIOS. UTILIZAÇÃO DA SOCIEDADE COMO INSTRUMENTO PARA O ABUSO DE DIREITO OU EM FRAUDE DE CREDORES. COMPROVAÇÃO CONCRETA. AUSÊNCIA. [...] 2. Nas relações jurídicas de natureza civil-empresarial, adota-se a teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica, segundo a qual a desconsideração da personalidade é medida excepcional destinada a punir os sócios, superando-se temporariamente a autonomia patrimonial da sociedade para permitir que sejam atingidos os bens das pessoas naturais, de modo a responsabilizá-las pelos prejuízos que, em fraude ou abuso, causaram a terceiros. 3. Para a aplicação da teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica exige-se a comprovação de que a sociedade era utilizada de forma dolosa pelos sócios como mero instrumento para dissimular a prática de lesões aos direitos de credores ou terceiros - seja pelo desrespeito intencional à lei ou ao contrato social, seja pela inexistência fática de separação patrimonial -, o que deve ser demonstrado mediante prova concreta e verificado por meio de decisão fundamentada. 4. A mera insolvência da sociedade ou sua dissolução irregular sem a devida baixa na junta comercial e sem a regular liquidação dos ativos, por si sós, não ensejam a desconsideração da personalidade jurídica, pois não se pode presumir o abuso da personalidade jurídica da verificação dessas circunstâncias. [...].

jurídica dirigida) contrários à lei societária e ao estatuto ou contrato social, pois, nessas hipóteses, tem-se um ato ilícito praticado pela pessoa do dirigente (que atuou fora dos limites da competência que detinha, para agir como órgão da pessoa jurídica dirigida) Se há o mero inadimplemento de um tributo, tem-se que a infração foi praticada pela pessoa jurídica, e não por seu dirigente, não sendo possível responsabilizar este pelos tributos devidos por aquela.

Para a teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica, a sua aplicação requer o abuso da personalidade jurídica e a insolvência, enquanto que para a teoria menor a mera insolvência ou falência bastam para que seja levantado o véu da personalidade jurídica.

Na doutrina brasileira, foi Fábio Ulhoa Coelho (2004, p. 260-267) o precursor dos estudos sobre a teoria menor e maior da desconsideração da personalidade jurídica, tendo assim explicado:

A teoria menor da desconsideração é, por evidente, bem menos elaborada que a maior. Ela reflete, na verdade, a crise do princípio da autonomia patrimonial, quando referente a sociedades empresárias. O seu pressuposto é simplesmente o desatendimento de crédito titularizado perante a sociedade, em razão da insolvência ou falência desta.

De acordo com a teoria menor da desconsideração, se a sociedade não possui patrimônio, mas o sócio é solvente, isso basta para responsabilizá-lo por obrigações daquela. A formulação menor não se preocupa em distinguir a utilização fraudulenta e regular do instituto, nem indaga se houve ou não abuso de forma.

Na ementa do acórdão lavrado no Recurso Especial 1526287/SP do Superior Tribunal de Justiça já acima referenciado (p. 39), observa-se a adoção pela jurisprudência brasileira da teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica.<sup>16</sup> Mas para deixar a questão bem clara, convém transcrever trecho do voto da eminente Ministra relatora na parte que aborda o tema:

---

<sup>16</sup> A aplicação da teoria menor da desconsideração da personalidade jurídica teve destaque em julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no caso de explosão ocorrida em Shopping Center de Osasco-SP: "Responsabilidade civil e Direito do Consumidor. Recurso especial. Shopping Center de Osasco-SP. Explosão. Consumidores. Danos materiais e morais. Ministério Público. Legitimidade ativa. Pessoa jurídica. Desconsideração. Teoria maior e teoria menor. Limite de responsabilização dos sócios. Código de Defesa do Consumidor. Requisitos. Obstáculos ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores. Art. 28, § 5.º - Considerada a proteção do consumidor um dos pilares da Ordem Econômica, e incumbindo ao Ministério Público a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis, possui o Órgão Ministerial legitimidade para atuar em defesa de interesses individuais homogêneos de consumidores, decorrentes de origem comum. A teoria maior da desconsideração, regra geral no sistema jurídico brasileiro, não pode ser aplicada com a mera demonstração de estar a pessoa jurídica insolvente para o cumprimento de suas obrigações. [...] (STJ, REsp 279.273/SP, rel. Min. Ari Pargendler, 3.ª T., rel. p/ acórdão Min. Nancy Andrighi, DJe 29.03.2004).

Nas relações civis-empresariais, segue-se, quanto ao tema, o disposto no art. 50 do CC/02, o qual, segundo a jurisprudência desta Corte, adota a teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica (AgInt nos EDcl no AREsp 960.926/SP, Rel. Terceira Turma, DJe 02/02/2017; REsp 1.325.663/SP, 3ª Turma, DJe 24/06/2013; AgInt no AREsp 472.641/SP, Quarta Turma, DJe 05/04/2017; AgRg no AREsp 159.889/SP, 4ª Turma, DJe 18/10/2013).

[...]

Segundo essa teoria, se a autonomia patrimonial servir de ensejo para que os sócios utilizem as sociedades como instrumento para a realização de fraude contra os credores ou mesmo abuso de direito, praticados mediante violação da lei, ou do contrato social e, ainda, da confusão patrimonial, a personalidade jurídica deve ser desconsiderada.

A teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica tem como parâmetro de incidência, portanto, a atuação ilegítima da sociedade. Desse modo, segundo a teoria maior, a autonomia patrimonial é relativizada para punir os sócios, superando-se temporariamente a personalidade jurídica da sociedade para permitir que sejam atingidos os bens das pessoas naturais, de modo a responsabilizá-las pelos prejuízos que, em fraude ou abuso, causaram a terceiros.

A teoria maior da desconsideração fortalece e aperfeiçoa a pessoa jurídica, porquanto tende a fortalecer a separação patrimonial, evitando os indevidos desvios de finalidade ou a mistura de patrimônio da sociedade com o dos sócios.

[...]

E dando contornos finais à questão dos pressupostos de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, Mary Elbe Queiroz (2005, p. 137) destaca com precisão e de forma analítica quais os requisitos autorizadores para a desconsideração da personalidade jurídica:

- i) existência de uma obrigação legal;
- ii) obrigação não cumprida;
- iii) o não cumprimento esteja relacionado com outro ato ilícito;
- iv) abuso da personalidade jurídica decorrente de desvio de finalidade ou confusão patrimonial;
- v) a desconsideração será aplicada e procedida por autoridade judicial;
- vi) a pessoa que está habilitada a requerer a desconsideração seja o credor ou Ministério Público.

À guisa apenas de ilustração sobre a forma de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em outros países, há os exemplos dados por Christina Garcia Viera (2016) em estudo de direito comparado sobre este instituto em outros ordenamentos jurídicos, de tradição romano-germânico ou *civil law*, tal qual o brasileiro, na qual tem-se como ponto comum a excepcionalidade da utilização da superação da personalidade e da necessidade de requisitos para sua aplicação.

Em Portugal, doutrina e jurisprudência utilizam de cautela na aplicação da desconsideração da personalidade jurídica. A aplicação do instituto tem caráter subsidiário, pois só deve ser invocada quando inexistir outro fundamento legal que invalide a conduta do sócio ou da sociedade que se pretende atacar (JSTJ – 943/10.8 TTLRA. C1, j. 03/07/2013).

Na Espanha, não há normas específicas que estipulem os requisitos da desconsideração, e existe uma tendência restritiva à sua aplicação pelos juízes em casos concretos e excepcionais nos quais ocorram violações éticas, decorrentes da utilização abusiva da sociedade, por meio de instrumentos que fraudem a autonomia patrimonial.

Na Alemanha, a utilização da desconsideração é muito excepcional e restritiva, em especial pela previsão legal de uma reserva mínima de capital, destinada a cobrir eventuais riscos de inadimplemento da sociedade perante credores.

Na Argentina, existe previsão legal para a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, que tem utilização excepcional, sendo frequente na jurisprudência a menção de que seu uso deve ser restrito, sob pena de se privilegiar a exceção e não a regra.

A positivação no Brasil da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica deu-se com o artigo 28 do Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078/80), que dispõe:

Art. 28. Código de Defesa do Consumidor - O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

Igualmente, a Lei Federal nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998, que trata dos crimes ambientais, também passou a admitir a desconsideração da personalidade jurídica, ao assim dispor: “Art. 4º. Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente”.

O artigo 50, do Código Civil, do mesmo modo admite que o patrimônio dos administradores das sociedades jurídicas responda por suas dívidas, na

hipótese de abuso de personalidade em razão de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, refletindo com fidelidade e precisão o espírito da teoria de desconsideração da personalidade jurídica, exatamente como delineada pelos estudiosos da matéria (SILVA, 2002).

Portanto, a desconsideração da personalidade jurídica somente se justifica em situações excepcionais, evitando indevidas e ilícitas manipulações da pessoa jurídica, mas devendo ser aplicada de forma restrita e segundo os cânones legais que autorizam a sua incidência.

### **3.2 Responsabilidade na forma prevista no art. 135, III do Código Tributário Nacional**

O inciso III, do art. 135, do CTN, dispõe sobre a responsabilidade da pessoa jurídica e a transfere para os diretores, gerentes ou representantes das sociedades que tenham agido com excesso de poderes ou infração à lei.

As questões gerais em torno da responsabilidade do terceiro, na forma do art. 135 do CTN, já foram tratadas no capítulo anterior, e aqui o que interessa é identificar quais os pressupostos válidos para que esta responsabilização ocorra.

Repise-se o que dispõe especificamente o inciso III do art.135 do CTN, *in verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

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

Já restou evidenciado que o tema “Responsabilidade Tributária” é por demais controverso, e a identificação dos pressupostos de responsabilidades dos sócios não foge a esta regra, como bem esclarece Hugo de Brito Machado (2004, p. 155):

Questão de grande relevância, em matéria de responsabilidade tributária, consiste em determinar o alcance do art.135, inciso III, do CTN, e assim saber em que circunstâncias os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários dos quais sejam contribuintes. É claro que, em se tratando de sociedades nas quais a lei específica não limita a responsabilidade dos sócios, não há

qualquer dificuldade. Entretanto, nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada e nas sociedades anônimas a questão é tormentosa.

O considerável número de casos colocados em julgamento pelo Judiciário evidencia a importância prática da questão, e as divergências dos julgados demonstram como a matéria constitui uma questão extremamente difícil.

De início, diga-se, na esteira do que professa Renato Lopes Becho (2012), que os sócios não foram incluídos no art. 134 e no art. 135 do CTN, mas nestes postos pelo Superior Tribunal de Justiça, por força de clara criação fazendária acolhida pelo Judiciário. Ocorre que, conforme esclarece Hugo de Brito Machado Segundo (2004), o sócio-gerente deveria responder não por ser sócio, mas pelo exercício da gerência.

As pessoas elencadas no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional deixaram de cumprir um dever, agindo de forma ilícita, seja desrespeitando um ato societário ou a lei, mas de todo modo fazendo surgir uma obrigação tributária a que deu causa de forma pessoal, na forma que será vista a seguir, e que deverão ter a sua responsabilidade apurada de maneira regular, consoante será demonstrado no capítulo quarto deste trabalho.

Impende dizer que o fato de ser sócio de determinada sociedade, *per se*, não implica sua responsabilização, pois apenas o terceiro que efetivamente pratica o ato com excesso de poderes ou infração à lei pode ser chamado a responder pela obrigação, além de que o ato em questão deve ter sido praticado em seu próprio benefício, e não da pessoa jurídica.

O sócio que age dentro das competências estipuladas no contrato social ou estatuto, e segundo os ditames legais, não pode sofrer imputação de responsabilidade tributária, sendo forte neste sentido a lição de Hugo de Brito Machado Segundo (2004, p. 245):

Dessa forma, os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas apenas podem ser responsabilizados, nos termos do art.135 do CTN, quando atuem fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração das normas que limitam essa competência, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos. Sendo assim, a violação da lei societária pode ocorrer, dando azo à responsabilização do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela societária [...]. o segundo, quando, embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso da liquidação irregular da sociedade, do

desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor, ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misael Abreu Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.

Os pressupostos básicos de responsabilidade dos sócios podem ser sintetizados, segundo Maria Rita Ferragut (2007), no elemento pessoal, que se refere ao agente executor da infração, e no elemento fático, consistente na caracterização da conduta dolosa, com excesso de poderes, infração à lei ou a contrato social.

Na esteira desta compreensão, veja-se o julgamento do Recurso Extraordinário 562.276/PR, no qual o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93,<sup>17</sup> que posteriormente foi revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008, e mais à frente pela Lei nº 11.941, de 2009.

Citado dispositivo considerava os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responsáveis de forma solidária pelos débitos de contribuições sociais, sem que para tanto existisse qualquer ato ilícito ou excesso por estes praticado que tivesse colaborado para a constituição da dívida.

Na declaração de inconstitucionalidade a Corte Suprema estabeleceu balizas importantes para a configuração da responsabilidade dos sócios com base no art. 135, III do CTN, consoante ementa a seguir transcrita:

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. [...].

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 Personne, 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

<sup>17</sup> Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

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 personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência 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 descon sideração 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. [...].

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

Renato Lopes Becho (2012) inclusive considera que neste julgamento o Supremo Tribunal Federal fixou regras-matrizes de responsabilidade tributária de terceiros.

A Ministra relatora Ellen Gracie deixou claro no seu voto que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN exige uma relação de causalidade entre os atos do sócio com poderes de gestão e o débito, de forma que a responsabilidade depende de excesso de poder e infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos.

Assim, a Suprema Corte ratificou o entendimento de que o poder público não pode dispor livremente sobre a superação da personalidade jurídica, fazendo confusão entre o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas, e impondo, como bem disse a Ministra Relatora, uma causa de descon sideração objetiva da personalidade jurídica, sem que a responsabilidade em questão não dependesse da existência de débito constituído em face da prática de ato do sócio com excesso de poderes ou infração à lei e a ato societário.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça<sup>18</sup> a matéria mereceu também apreciação, tendo esta corte federal de justiça rechaçado prontamente a tentativa da Fazenda Pública de tornar a responsabilidade do sócio objetiva, e de criar, a partir

---

<sup>18</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO QUOTISTA. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. DÉBITOS RELATIVOS À SEGURIDADE SOCIAL. LEI 8.620/93, ARTIGO 13. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. (Recurso Especial 717.717/SP, da relatoria do e. Ministro José Delgado, julgado em 28.09.2005). 5. Recurso especial desprovido. (REsp. 702719 T1 - Ministro. Luiz Fux 17/11/2005).

da interpretação do inciso II, do artigo 124 do CTN, uma espécie de responsabilidade tributária objetiva, desconsiderando a personalidade jurídica das sociedades:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO. LEI 8.620/93.1. A responsabilidade do sócio não é objetiva. Para que surja a responsabilidade pessoal, disciplinada no artigo 135 do CTN é necessário que haja comprovação de que ele, o sócio, agiu com excesso de mandato, ou infringiu a lei, o contrato social ou o estatuto, ou ocorreu a dissolução irregular da sociedade. 2. A contribuição para a seguridade social é espécie do gênero tributo, devendo, portanto, seguir o comando do Código Tributário Nacional que, por seu turno, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar. Dessarte, não há que se falar na aplicação da lei ordinária 8.620/93, posto ostentar grau normativo hierarquicamente inferior ao CTN, mercê de esbarrar no princípio da hierarquia das leis, de natureza constitucional, que foge aos limites do recurso especial traçados pela Constituição Federal, ao determinar a competência do STJ. 3. É vedado à parte inovar em sede de agravo regimental. 4. Agravo regimental desprovido. (Agravo Regimental em Recurso Especial 536.098-MG).

O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça não apenas fixaram as balizas para a responsabilização dos sócios, mas deram um freio na tentativa da Fazenda Pública de buscar e dispor livremente sobre a desconsideração da personalidade jurídica sem qualquer critério legal, tornando os dirigentes das pessoas jurídicas responsáveis solidários apenas por ostentarem esta condição, criando a exótica interpretação de que haveria solidariedade mesmo sem previsão legal para tanto.

No direito português, a lei também exige que a responsabilidade do sócio decorra de um ato que lhe seja imputável, conforme José Casalta Nabis (2015, p. 263):

[...]

Pois bem, de acordo com o art.24º. da LGT, estas pessoas são subsidiariamente responsáveis em relação às sociedades ou demais pessoas colectivas em que exerçam, ainda que só de facto, funções 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 sociedade 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.

A infração à lei praticada, e que ocasiona a responsabilidade do sócio, deve ser qualificada, conforme já se disse desde o início deste capítulo, e em oposição aos interesses da sociedade, e com benefício em favor do terceiro. Entender de forma diversa poderia levar à compreensão de que qualquer desrespeito a lei pudesse ensejar a responsabilidade do sócio, o que contrasta com a separação entre a pessoa dos sócios e da pessoa jurídica.

Maria Rita Ferragut (2007, p. 148) tem esclarecedora posição acerca desta questão:

Se qualquer infração à lei gerasse a responsabilidade pessoal do administrador, os sócios seriam sempre responsáveis pelas dívidas da sociedade, oriundas tanto de relações de direito público, como de direito privado. Teríamos, então, o fim da separação e da autonomia da personalidade jurídica, desprezando-se o fato de que a sociedade há de se responsabilizar pelos seus atos.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CAT/No. 31/2018, revelou igual entendimento:

[...]

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 art.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.

14. Assim, somente há de se falar em responsabilidade tributária de terceiros por infração a lei quando o administrador, através de procedimentos contrários a lei, visa a encobrir ou se furtar a 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.

[...]

O ato do sócio com a conformação jurídica que permitirá a sua responsabilidade pessoal, na forma do art. 135, III do CTN, prescinde do ilícito e do excesso de poderes, e que esses elementos tenham sido determinantes para que a pessoa jurídica se tornasse inadimplente do crédito tributário. Sem esses

pressupostos, não há que se falar em responsabilidade do sócio ou administrador da sociedade.

### **3.3 Responsabilidade tributária do sócio gerente e dos administradores e desconsideração da personalidade jurídica**

Como já resta demonstrado, a matéria atinente à responsabilidade tributária é fértil para debates e controvérsias, e certamente as diversas acepções que o termo assume e sua evidente polissemia explicam as divergências acerca do tema.

Não poderia ser diferente a polêmica sobre a colocação da responsabilidade tributária dos sócios gerentes e administradores prevista no art. 135, III do Código Tributário Nacional, como uma forma de desconsideração da personalidade jurídica.

Parte da doutrina entende existir uma confusão entre a responsabilidade tributária e a desconsideração da personalidade jurídica,<sup>19</sup> e para tanto se ancoram, dentre outros, nas distinções entre os conceitos de débito (*debitum*) e obrigação (*obligatio*),<sup>20</sup> dizendo que aquele que abusou da personalidade trouxe para si um dever, uma obrigação de pagar o débito indevidamente constituído em nome da pessoa jurídica.

Segundo sustentam, na desconsideração da personalidade, o sócio que praticou o ato tem, a partir de então, não apenas uma obrigação da qual é responsável, mas também um débito, que lhe é diretamente imposto.<sup>21</sup>

Na esteira desta compreensão, José Lamartine Corrêa de Oliveira (1979, p. 520):

---

<sup>19</sup> Veja-se nessa direção a posição de Osmar Vieira da Silva (2002, p. 193): “O artigo 135 do Código Tributário Nacional não teve origem nas concepções da teoria da desconsideração, dizendo respeito apenas aos atos ilícitos praticados por representante, cujas condutas lhes serão imputadas pessoalmente”.

<sup>20</sup> Em dissertação, Rodrigo Martins da Silva (2015, p. 154) se reporta aos ensinamentos de Orlando Gomes (2007, p. 18), para dizer que “há inequívoca coexistência de *debitum* e *obligatio* numa mesma relação obrigacional, mas que há situações na qual o dever de adimplir pode ser imputado a pessoa diversa daquela que contraiu a obrigação”.

<sup>21</sup> Heleno Taveira Torres e Mary Elbe Quiroz (2005, p. 64) dizem que, “quanto ao art. 135, do CTN, segundo entendemos, este cumpre a finalidade de imputar responsabilidade pessoal a determinados sujeitos pelos créditos de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, como ocorre com todos os casos de excesso de poderes nos diferentes casos de regimes societários, tal como acima referido”.

[...]

Por isso mesmo, não tem sentido no direito brasileiro enxergar em dispositivos como o do art.134, VII, do Código Tributário Nacional (que responsabiliza, verificados determinados pressupostos, os sócios pelas obrigações tributárias da sociedade) indícios que revelem a presença entre nós das teses da desconsideração. Tal dispositivo significa apenas que, em determinadas circunstâncias, os sócios são responsáveis por dívida alheia – no caso, dívida da sociedade. Não envolve qualquer quebra do princípio da separação entre o ser da pessoa jurídica e o ser da pessoa membro. Como maior razão, também não há qualquer desestimação do princípio da autonomia ontológica da pessoa jurídica na circunstância de admitirem determinados dispositivos de lei responsabilidade dos diretores em caso de comportamento doloso ou culposo ou que viole diretamente a lei ou os estatutos sociais (ou contrato social. Em tal caso, há simplesmente uma questão de imputação.

A Procuradoria da Fazenda Nacional defende o entendimento de que a responsabilidade dos sócios por dívidas tributárias decorre do texto legal e não tem como fundamento a desconsideração da personalidade jurídica.<sup>22</sup>

Esta posição tem sido seguida por algumas decisões, especialmente por Tribunais Regionais Federais, tendo inclusive o Fórum de Execuções Fiscais da Segunda Região, na sua edição de 2015, reunindo juízes federais atuantes nas varas federais especializadas em execuções fiscais, aprovado o Enunciado de número 6, dispondo que "a responsabilidade tributária regulada no artigo 135 do CTN não constitui hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, não se submetendo ao incidente previsto no artigo 133 do CPC/2015".

Contudo, entende-se que a responsabilidade de sócios e administradores prevista no art. 135, III do Código Tributário Nacional é técnica desconsiderante da personalidade da pessoa jurídica, inserida pelo legislador de forma a regular na seara tributária a obrigação destes terceiros pelo crédito constituído, na hipótese de terem agido com abuso de direito, de poder e fraude à lei.

Importante para firmar a premissa de que o artigo 135 do Código Tributário Nacional seria uma técnica desconsiderante da personalidade da pessoa jurídica, as observações feitas por Pablo Francisco dos Santos (*apud* GONÇALVES, 2011, p. 129), ao tratar de imputação perfeita e imperfeita da personalidade jurídica, sendo a primeira verificável na lei objetivamente, enquanto que na segunda existiriam vagueza e critérios pouco claros. Veja-se seu escólio sobre a imputação imperfeita:

---

<sup>22</sup> Veja-se a propósito trecho da NOTA/PGFN/CRJ N° 980/2015: "Com efeito, a obrigação de recolher o FGTS, assim como qualquer outra obrigação fiscal, de natureza tributária ou não, é ex lege, do que decorre que a falta de recolhimento a tempo e modo, por si só, caracteriza a infração legal, [...]".

O abuso de direito com fundamento para se afastar a limitação da responsabilidade dos sócios é matéria que exige a apreciação de elementos do caso concreto nem sempre claros ou evidentes, pautando-se pela análise subjetiva do julgador que possui grande discricionariedade para afastar a limitação.

É difícil configurar a culpa ou dolo na atuação de um ou vários sócios, por isso a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica demanda cuidados, pois seus requisitos são, em geral, a fraude à lei e o abuso de direito, hipóteses de grande vacuidade que importam considerações de levada complexidade para a demonstração da necessidade dos efeitos da personificação.

Trata-se, portanto, o art. 135 do Código Tributário Nacional, de imputação que exige a apuração dos elementos ensejadores da responsabilidade, matéria que requer análise de cunho subjetivo, sendo necessária a disposição das técnicas que ensejam a desconsideração da personalidade jurídica.

Por isso, concorda-se com a tese de que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é hipótese de transferência dolosa de responsabilidade, ao passo que aquela prevista no art. 134 seria responsabilidade subsidiária culposa (ASSIS; CARLOS, 2007), conforme tratado no item 2.3 deste capítulo.

Quando se tratou da responsabilidade tributária dos terceiros prevista nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional (v. item 2.4), fez-se questão de distinguir estas modalidades, pontuando as suas diferenças, que agora servem de exemplo para enxergar onde existe responsabilidade pessoal e direta, e onde há desconsideração da personalidade jurídica.

O art. 134 do CTN é hipótese de responsabilidade tributária direta, na qual a lei estipula objetivamente e de forma subsidiária a obrigação do terceiro de pagar o crédito tributário, em razão de um fazer ou não fazer em relação ao contribuinte.

Já no caso do art. 135 do CTN, a responsabilidade é subjetiva e não pode ser presumida, tendo como fundamento de sua aplicação a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, conforme o entendimento de José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 292):

Considerando o estatuído no art. 135 do CTN, configura-se a existência de uma teoria do superamento da personalidade jurídica, que se positiva nos casos de abuso de direito, em que os sócios, mediante atuação dolosa, cometem fraude a credores e manifesta violação a prescrições legais.

É evidente que não basta o mero descumprimento de uma obrigação, ou inadimplemento a um dever (trabalhista, comercial ou fiscal), até mesmo compreensível devido às gestões e dificuldades empresariais. Só se deve ignorar a personalidade jurídica para o fim de ser responsabilizado

patrimonialmente o verdadeiro autor da fraude, tornando-se necessária a transposição da pessoa jurídica para este instituto.

É compreensível que o princípio da personalidade jurídica da empresa não pode servir para fins contrários ao Direito, de modo a consagrar-se a simulação, o abuso do direito. A teoria em causa não tem por irredutível escopo anular a personalidade da sociedade de forma tal, mas somente desconstituir a figura societária no que concerne às pessoas que a integram, mediante declaração de ineficácia para efeitos determinados e precisos.

No âmbito dos Estados, alguns já dispõem de Código de Contribuintes, que até são expressos ao determinar que a responsabilidade dos sócios deverá se dar observadas as hipóteses previstas no Artigo 135 do Código Tributário Nacional, e também considerando que neste caso ocorre a desconsideração da personalidade jurídica. Vejam-se alguns exemplos:

Lei Complementar - CE N.º 130, DE 06.01.14 (D.O. 29.01.14)

[...]

Art. 19. É vedado à autoridade administrativa:

VII - estabelecer obrigações com base em presunção não prevista na legislação tributária;

[...]

XIV – incluir na dívida ativa o sócio como co-responsável pelos débitos tributários da empresa sem a expressa observância do artigo 135, do Código Tributário Nacional.

Lei Complementar - PR N.º 107/2005 - Publicada no DOE 6891 de 11.01.2005

[...]

Art. 12 - A administração fazendária somente poderá desconsiderar os atos praticados pela sociedade mercantil e atribuir responsabilidade a seu administrador quando for comprovado que as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, ou violação dos atos constitutivos.

Lei Complementar - SC N.º 313, de 22.12.05

[...]

Art. 13. A Administração Tributária poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do cumprimento da lei, ficar comprovado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.

Parágrafo único. A desconsideração exige: [...]

Em comum nas disposições normativas dos Estados, a garantia para os contribuintes de que a responsabilização dos sócios com poderes de gerência decorre da desconsideração da personalidade jurídica e não será feito sem o atendimento das prescrições legais, e com o devido procedimento na qual reste confirmada a sua ocorrência, evitando-se a prática comum de inscrição do sócio somente em face da inadimplência da pessoa jurídica.

Os debates em torno de a responsabilidade tributária do sócio com fundamento no art. 135 do CTN configurar ou não hipótese de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica parece ser muito mais uma emulação acadêmica, da qual muito bem se serve a Fazenda Pública para melhor pavimentar o caminho visando ao pagamento das obrigações tributárias inadimplidas pelas sociedades.

Consoante assevera de forma muito feliz o Desembargador Federal Wilson Zauhy da 3ª. Região, no julgamento do Agravo de Instrumento Nº 0020449-95.2016.4.03.0000/SP,<sup>23</sup> “os sócios não podem ser considerados exército de reserva do fisco para cobrança de dívidas tributárias das empresas”.

A toda a evidência que não se está com este posicionamento afastando a responsabilidade dos sócios da empresa executada no caso concreto, mas apenas afirmando que a responsabilidade do sócio decorre de um preceito legal que tem suporte na teoria da desconsideração da personalidade jurídica, sendo imprescindível que esta dependa do atendimento dos pressupostos e requisitos balizados por esta técnica.

---

<sup>23</sup> EMENTA. DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO AO SÓCIO. INADMISSIBILIDADE NA ESPÉCIE. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NÃO INSTAURADO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR NÃO COMPROVADA PELOS ELEMENTOS PROBATÓRIOS CONSTANTES DOS AUTOS. AGRAVO DE INSTRUMENTO IMPROVIDO. - O CPC/15 disciplinou em seus artigos 133 a 137 o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, o qual passou a ser necessário para análise de eventual pretensão de redirecionamento da execução ao patrimônio dos sócios. A instauração do incidente exige a comprovação dos requisitos legais específicos previstos pelo art. 50 do CC/02. Esse incidente aplica-se, em toda sua extensão, à Fazenda Pública, por expressa disposição do artigo 4º. § 2º, da Lei de Execuções Fiscais, que prevê que “à dívida ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial”. - Registre-se, por necessário, que os atos direcionados à satisfação do crédito tributário foram estabelecidos entre a União Federal e a devedora (titular da relação contributiva) e não podem ser opostas indiscriminadamente aos sócios. Eventual modificação da situação econômico-patrimonial da empresa executada já no curso do processo não é motivo bastante para o redirecionamento da execução aos sócios; para se responsabilizar os sócios é necessário que se demonstre que os sócios contribuíram ilegalmente para a constituição da dívida tributária. In casu, observo que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica não foi instaurado. - Ainda que assim não fosse, é de se constatar que, no caso concreto, em nenhum momento ficou demonstrada cabalmente a ocorrência de dissolução irregular da sociedade empresária. Note-se que a sociedade empresária executada manifestou-se nos autos, dando notícia de sua adesão a parcelamento. Além disso, no Auto de Constatação cumprido por Oficial de Justiça vinculado ao TRT-15, juntado pela própria Fazenda Nacional nos autos da execução fiscal de origem, consta inequivocamente que a empresa, muito embora esteja localizada numa única sala, continua em plena atividade. - Agravo de instrumento a que se nega provimento. Sem que se tenha demonstrada eventual responsabilidade dos sócios na criação do fato gerador de modo irregular, ou seja, mediante prova de ato cometido com excesso de poderes, contrário à lei ou ao contrato social da empresa, “ex vi” do disposto no artigo 10 do Decreto nº 3.708/19 e 158 da Lei nº 6.404/78, não se há de falar em redirecionamento.

Logo, é de se concluir que a responsabilidade do sócio gerente fundada no art. 135 do Código Tributário Nacional é expressão de técnica desconsiderante da personalidade jurídica da sociedade empresária, erigida com o propósito de oferecer balizas seguras para a sua aplicação, mas como suas premissas baseadas na intenção de chamar a responsabilidade dos sócios em detrimento da personificação societária.

### **3.4 Responsabilidade do sócio gerente e dissolução irregular da sociedade**

Causa comum de redirecionamento das execuções fiscais a pessoas dos sócios no âmbito judiciário é a dissolução irregular das sociedades, caracterizada pelo encerramento das suas atividades sem atendimento das regras que estipulam a forma pela qual deverão ocorrer a extinção das suas atividades e o eventual cumprimento de suas obrigações regularmente constituídas.

A existência de uma sociedade pressupõe a reunião de vontade de sócios, perfectibilizada em um contrato social, no caso das sociedades de responsabilidade limitada, que, para efeito de validade e início de atividades, requer o registro na junta comercial.

De igual modo, o fim ou encerramento das suas atividades reclama também um procedimento formal, por meio do qual a sociedade apresenta um distrato dos sócios e pede a sua extinção, com a liquidação das suas obrigações.

Portanto, as sociedades, que, conforme já se disse, têm existência distinta da dos seus sócios, nascem e são fulminadas por um processo que, segundo Egberto Lacerda Teixeira (2006), pode ser longo e complexo, que tem genericamente o nome de dissolução, e que objetiva de uma forma geral o seu aniquilamento.

Para Egberto Lacerda Teixeira (2006, p. 348), a dissolução é termo que se usa para denotar o fim da sociedade, mas que suas variadas utilizações culminam em algumas dúvidas sobre sua verdadeira concepção:

O vocábulo *dissolução* é largamente utilizado com o sentido de fim, termo, extinção da sociedade ou do contrato social. Da aceitação, pura e simples de tal conceito de dissolução resultaria, inevitavelmente, o conflito entre a realidade e a teoria. Com efeito, na prática, a *dissolução* não determina a desaparecimento instantânea da sociedade, pois que esta sobrevive até a completa liquidação e partilha do seu acervo.

A dissolução e liquidação da sociedade encontram-se reguladas nos artigos 1.033 a 1.038, e 1.102 a 1.112 do Código Civil, sendo que na primeira parte existe a manifestação de não seguimento do negócio, enquanto na segunda se dá a apuração do passivo e sua cobertura pelo ativo. São formalidades exigidas pela lei para o encerramento das atividades da pessoa jurídica, e que devem culminar com o seu cancelamento definitivo.

Quando a sociedade é encerrada ou dissolvida sem atender aos deveres assumidos, considera-se que esta dissolução foi irregular, podendo sujeitar os sócios ao pagamento pelas obrigações que eventualmente não tenham sido cumpridas.

A dissolução sem atendimento das formalidades legais autoriza a dedução de que ocorreu o fechamento irregular da sociedade, notadamente se inexistentes bens suficientes à satisfação das suas obrigações, caracterizando a despersonalização da pessoa jurídica.

O Superior Tribunal de Justiça já consolidou pela Súmula nº 435 o entendimento de que a empresa que não for encontrada no endereço cadastrado perante a administração tributária será presumida como dissolvida irregularmente, autorizando o redirecionamento da execução fiscal para os sócios e administradores.<sup>24</sup>

Súmula 435 – STJ - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Esta posição é fortemente combatida por Betina Treiger Gruppenmacher (2016), com base no entendimento de que a dissolução irregular não faz nascer uma obrigação tributária, e que apenas nesta hipótese poderia conduzir a responsabilidade de terceiros nas hipóteses previstas em lei:

Embora não prevista expressamente no artigo 135 do Código Tributário Nacional, a dissolução irregular é admitida como hipótese de infração à lei, inclusive sumulada pelo STJ. 13 Tal entendimento está, no entanto,

---

<sup>24</sup> Conf. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÚMULA 435/STJ. 1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa. [...] (AgInt no REsp 1645035/SP, AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL 2016/0313463-5, DJe 11/04/2018.

segundo pensamos, equivocado. Em coerência com os argumentos apresentados até aqui, acreditamos que a dissolução irregular só poderia autorizar a responsabilização pessoal dos administradores se ela própria tiver sido determinante para o nascimento da relação jurídica tributária. Ocorre que não é o que se dá na prática. Independentemente de ter desencadeado a obrigação inadimplida, a dissolução da sociedade, é o fundamento frequentemente invocado pela fazenda pública e aceito pelo Poder Judiciário para que se dê o redirecionamento da execução.

Esta posição também é sustentada por Renato Lopes Becho (2013, p. 127-139):

A súmula 435 do STJ não aplica o centro do caput do dispositivo citado, pois a dissolução irregular de sociedade não resulta em obrigação tributária. Em outras palavras, obrigações tributárias resultam em fatos geradores. Assim, o legislador estipulou, no indigitado dispositivo, que fatos geradores 'resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto' levarão a responsabilização exclusiva da pessoa física que lhe deu causa. Ou seja, os tributos devidos pela prática de atos contrários à legislação serão tributados exclusivamente naquele que a gerou, não sobre a pessoa jurídica.

Com base nos argumentos acima e na análise da jurisprudência, Renato Lopes Becho (2013) arremata que a dissolução irregular não é fato gerador de tributo algum, mas que a sonegação pode conduzir à responsabilização pessoal.

A destacar, com suporte no entendimento pretoriano vigente, que para o próprio Superior Tribunal de Justiça, o fato de a empresa não ser encontrada e ter presumida a sua dissolução irregular constitui um indício importante de abuso, mas que isoladamente não se apresenta como suficiente para a plena conclusão a ensejar a despersonalização da pessoa jurídica.

Sobre este posicionamento, veja-se a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. REQUISITOS AUSENTES. DISSOLUÇÃO IRREGULAR E AUSÊNCIA DE BENS PENHORÁVEIS. INSUFICIÊNCIA.

1. Esta Corte Superior firmou seu posicionamento no sentido de que a existência de indícios de encerramento irregular da sociedade aliada à falta de bens capazes de satisfazer o crédito exequendo não constituem motivos suficientes para a desconsideração da personalidade jurídica, eis que se trata de medida excepcional e está subordinada à efetiva comprovação do abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

2. Agravo interno a que se nega provimento. (AgInt no AREsp 402857 / RJ, 2013/0330197-0, Relatora Ministra Maria Isabel Gallotti, DJe 04/09/2017).

Sobre os pressupostos autorizadores do redirecionamento no caso de dissolução irregular, Hugo de Brito Machado Segundo (2014, p. 243) também defende que estejam presentes alguns pressupostos, não bastando o mero pedido da Fazenda Pública, quando a empresa não for encontrada no seu endereço:

Esse desaparecimento da pessoa jurídica, registre-se porque implica a sua dissolução irregular, em desatenção ao direito de seus credores, não se confunde com a impossibilidade de pagamento por parte de pessoa jurídica existente e em funcionamento, tampouco com a liquidação regular ou ainda com a falência da pessoa jurídica inadimplente.

Em suma, é indispensável, para que a Fazenda exequente possa “redirecionar” a execução contra as pessoas referidas no art. 135, III, do CTN, que seja demonstrado: (a) a apuração da responsabilidade em processo administrativo, que culmina com a inclusão do nome do responsável na respectiva CDA; ou (b) o desaparecimento irregular da sociedade; ou, ainda, (c) a prática de atos contrários à lei ou aos estatutos, devidamente comprovada no âmbito da própria execução fiscal pela fazenda exequente. Não basta simples petição transcrevendo o art. 135 do CTN e pedindo o redirecionamento, e o despacho que determina o seguimento da execução contra os diretores ou gerentes da pessoa jurídica, fora das hipóteses “a”, “b” e “c” antes mencionadas, é desacertado, desafiando agravo de instrumento.

Importante nesta questão destacar a relutância da Procuradoria da Fazenda Nacional em aceitar que a dissolução irregular da sociedade desacompanhada de prova de excesso da administração da sociedade não implica a responsabilização do sócio, conforme se vê nos termos da Portaria PGFN 180, de 25 de fevereiro de 2010, *in verbis*:

Art. 2º [...]

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, deverão ser considerados responsáveis solidários:

I - os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular;

II - os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular, bem como os à época do fato gerador, quando comprovado que a saída destes da pessoa jurídica é fraudulenta.

Conforme já se disse, o sócio só pode ser responsabilizado pelo não pagamento de tributo, respondendo com o seu patrimônio, se comprovado pelo Fisco que, no comando da sociedade, houve a prática de ato com excesso de poder ou infração à lei, ao contrato social, ao estatuto, e que deste tenha resultado a dissolução irregular da sociedade.

Com efeito, as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no artigo 135 do CTN não se fundam no mero inadimplemento da sociedade,<sup>25</sup> mas na conduta dolosa ou culposa especificamente apontada pelo legislador, que vem a ser a ocorrência de um ato praticado com excesso de poder, infração da lei ou violação do contrato social, por parte do gestor da pessoa jurídica.

O mero não funcionamento da empresa não pode caracterizar a dissolução irregular, autorizadora da desconsideração da personalidade jurídica, pois as hipóteses de responsabilização (ou dissolução irregular) são situações que demandam o desvio de finalidade e fraude, circunstâncias essas que devem ser demonstradas eficazmente.

A dissolução irregular das sociedades, como causa corriqueira de responsabilização dos sócios nas execuções fiscais, nem pode ser refúgio de devedores contumazes, que sob o escudo das sociedades praticam atos ilegais e encerram suas atividades sem adimplir suas obrigações, como também não pode ser o caminho mais fácil, e por vezes arbitrário, de persecução executória sobre a pessoa do sócio gerente, em detrimento de pessoas jurídicas ainda com personalidade e responsabilidade absoluta e não transferível dos seus débitos.

### **3.5 Prazo de exercício do direito de a Fazenda responsabilizar e executar os sócios**

O tempo tem o condão de fazer surgir fatos e nascer direitos, assim como com ele igualmente perecem fatos e extinguem-se direitos. O próprio sistema jurídico é quem posiciona o “passar do tempo” como algo capaz de acarretar consequências jurídicas.

---

<sup>25</sup> Confira-se este julgado do Superior Tribunal de Justiça: EMENTA AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL DE 2002. ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESVIO DE FINALIDADE OU CONFUSÃO PATRIMONIAL. REQUISITOS. ENCERRAMENTO DA SOCIEDADE. INDÍCIOS DE IRREGULARIDADES. INSUFICIÊNCIA. 1. Cinge-se a controvérsia a definir se estão presentes os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica. 2. A desconsideração da personalidade jurídica é medida excepcional e está subordinada à comprovação do abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. 3. A existência de indícios de encerramento irregular da sociedade aliada à ausência de bens capazes de satisfazer o crédito exequendo não constituem motivos suficientes para a desconsideração da personalidade jurídica. Precedentes. 4. Agravo regimental não provido. (AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 724.747 - SP 2015/0137099-3, RELATOR: MINISTRO RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, julgado em 10/11/2015).

A decadência e a prescrição são institutos de direito que podem ocasionar a extinção de um direito, no primeiro caso, e de causa extintiva de uma pretensão jurídica, no segundo.

Segundo os ensinamentos de Agnelo Amorim Filho (2005), a decadência pertence aos denominados direitos potestativos, que são aqueles que a lei confere direito à declaração de vontade e constituição de obrigações em face de terceiros sem o concurso destas, enquanto que a prescrição compreende os direitos a uma prestação positiva ou negativa do sujeito passivo.

Dentro do sistema tributário é reconhecido que o lançamento tributário é um direito potestativo, como bem preceitua Hugo de Brito Machado (2005, p. 538):

O direito de constituir o crédito tributário, pelo lançamento, é um direito potestativo, que alguns preferem chamar de poder-dever da Administração Tributária. É um direito potestativo porque o seu exercício independe da colaboração de quem quer que seja. Mesmo o lançamento dos tributos em relação aos quais a lei impõe ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de declarar os fatos geradores respectivos, e daqueles em relação aos quais a lei impõe ao sujeito passivo o dever de apurar o valor correspondente e fazer o pagamento antecipado, é sempre possível o lançamento de ofício nos casos em que tenha havido o inadimplemento daqueles deveres pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Em outras palavras, o direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento pode sempre ser satisfeito mediante conduta da própria Fazenda Pública, tenha havido, ou não, a colaboração do sujeito passivo da obrigação tributária.

No que concerne à desconsideração da personalidade jurídica e à responsabilidade dos sócios e administradores, entende-se existir tanto a possibilidade de decadência como de prescrição da pretensão do fisco de pagamento do crédito tributário, exigindo ambas as situações momentos e requisitos distintos para sua ocorrência.

Quanto ao conceito de decadência, Caio Mário da Silva Pereira (1993, p. 479) esclarece que ela representa “o perecimento do direito, em razão do seu não-exercício em um prazo predeterminado”.

Dizendo de outra maneira: a disposição normativa que trata da decadência estipula previamente uma hipótese, e que dado o não-exercício de determinado direito em certo tempo, observar-se-á como consequência a extinção do direito.

A decadência implica um estado de sujeição do devedor à constituição da obrigação, e a desconsideração da personalidade jurídica caracteriza-se pela imposição de uma obrigação a estes terceiros com ingerência na sua esfera jurídica.

Discute-se a existência de prazo de decadência para a desconsideração da personalidade jurídica, e a conseqüente responsabilidade do sócio na hipótese de abuso de personalidade, de modo que a constatação de que o sócio é apenas um responsável pela obrigação da sociedade, ou um devedor de direito por débito próprio, tem influência decisiva nas conclusões alcançadas.

Na hipótese de se concluir que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é caso de desconsideração da personalidade jurídica, poder-se-ia dizer que a obrigação do sócio responsável não estaria condicionada a um prazo decadencial, sendo direito de responsabilidade que não se extingue, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial 1312591/RS, sob a Relatoria do Ministro Luís Felipe Salomão, julgado em 2013).<sup>26</sup>

Este posicionamento não merece prosperar, seja porque ofende a segurança jurídica e a necessidade de estabilização das relações jurídicas, seja diante da existência no âmbito do subsistema do direito tributário de painel legislativo apto a extinguir a obrigação por força da decadência.

Portanto, levando este conceito para a seara do direito tributário, tem-se que a decadência (art. 156, inciso V, CTN),<sup>27</sup> instituto natural dos ordenamentos jurídico, significa a perda do direito de constituir o crédito tributário mediante o lançamento, em razão da omissão do Fisco, que deixa passar *in albis* o prazo devido para a prática do ato administrativo de constituição do crédito tributário.

---

<sup>26</sup> DIREITO CIVIL E COMERCIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DIREITO POTESTATIVO QUE NÃO SE EXTINGUE PELO NÃO-USO. PRAZO PRESCRICIONAL REFERENTE À RETIRADA DE SÓCIO DA SOCIEDADE. NÃO APLICAÇÃO. INSTITUTOS DIVERSOS. REQUISITOS PARA A DESCONSIDERAÇÃO. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ.

1. A desconsideração da personalidade jurídica é técnica consistente na ineficácia relativa da própria pessoa jurídica - *rectius*, ineficácia do contrato ou estatuto social da empresa -, frente a credores cujos direitos não são satisfeitos, mercê da autonomia patrimonial criada pelos atos constitutivos da sociedade. 2. Ao se pleitear a superação da pessoa jurídica, depois de verificado o preenchimento dos requisitos autorizadores da medida, é exercido verdadeiro direito potestativo de ingerência na esfera jurídica de terceiros - da sociedade e dos sócios -, os quais, inicialmente, pactuaram pela separação patrimonial. 3. Correspondendo a direito potestativo, sujeito a prazo decadencial, para cujo exercício a lei não previu prazo especial, prevalece a regra geral da inesgotabilidade ou da perpetuidade, segundo a qual os direitos não se extinguem pelo não-uso. Assim, à míngua de previsão legal, o pedido de desconsideração da personalidade jurídica, quando preenchidos os requisitos da medida, poderá ser realizado a qualquer tempo. [...]

<sup>27</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...]; V - a prescrição e a decadência;

A propósito do assunto, José Eduardo Soares de Melo (1997, p. 203) adverte:

[...] o perecimento do direito é justificável não só porque as relações jurídicas não devem ser perpétuas, tornando-se imprescindível sua estabilização no tempo, mas também pelo fato de que a omissão revela desinteresse da Fazenda, que não pode ser prestigiado.

A Fazenda, no prazo de que dispõe para constituir o crédito tributário pelo lançamento em desfavor da pessoa jurídica, deverá também intimar o sócio do lançamento, caso tenha restado apurada a prática de atos que ensejem seu dever de responder pela obrigação.

Não o fazendo, restará extinto este direito tanto para a constituição contra a sociedade como quanto ao sócio gerente, pois não seria lógico nem razoável admitir que tendo a obrigação tributária sua origem em ato praticado pela pessoa jurídica, pudesse a mesma ter prazo distinto em face do terceiro (sócio gerente ou representante) que se busca responsabilizar pela referida obrigação.

Quanto à prescrição da finalização do procedimento administrativo que apurou a responsabilidade do sócio, conta-se o prazo de cinco anos para a promoção da execução fiscal.

Na hipótese de redirecionamento da execução, a prescrição do direito de a Fazenda Pública promover a execução fiscal em desfavor do sócio ainda é matéria controvertida e pendente de definição no Superior Tribunal Justiça, apesar de posição majoritária sustentar que esta é de cinco anos a contar do despacho de citação da pessoa jurídica, conforme consta no Recurso Especial 1646402 / RJ, julgado em 10/04/2018 sob a relatoria do Ministro Francisco Falcão:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. REDIRECIONAMENTO. OCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO.

I - Como a decisão recorrida foi publicada sob a égide da legislação processual civil anterior, observam-se em relação ao cabimento, processamento e pressupostos de admissibilidade dos recursos as regras do Código de Processo Civil de 1973, diante do fenômeno da ultratividade e do Enunciado Administrativo n. 2 do Superior Tribunal de Justiça.

II - O pedido de redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da pessoa jurídica executada deve ser realizado até cinco anos da citação válida da empresa, sob pena de se consumir a prescrição. Nesse sentido: AgRg no REsp 1120407/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/04/2017, DJe 04/05/2017; AgRg no Ag 1239258/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Rel. p/ Acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/02/2015, DJe 06/04/2015.

## III - Agravo interno improvido.

Destaque-se também a posição de Hugo de Brito Machado Segundo (2013, p. 384) sobre o tema, e, mais especificamente, acerca da interrupção<sup>28</sup> da prescrição em face do coobrigado, pelo despacho citatório da pessoa jurídica devedora:

O despacho que determina a citação do executado interrompe a prescrição da pretensão executiva em relação a eventuais corresponsáveis. Por conta disso, para que o sócio-gerente, o diretor ou o administrador da sociedade sejam chamados a responder pela dívida da sociedade, no âmbito de uma execução, é necessário que sua citação ocorra dentro do prazo prescricional, que é interrompido com o despacho que determina a citação da pessoa jurídica, e pelo despacho que determina a citação dele, corresponsável.

O entendimento quanto ao prazo de cinco anos para o redirecionamento da execução fiscal a contar do despacho que determina a citação da pessoa jurídica aplica-se também no caso de dissolução irregular, e aqui cabe uma análise sobre posições que sustentam que nesta hipótese o marco inicial do lustro seria aquele da ocorrência da lesão ao direito, mediante a aplicação do princípio da *actio nata*.<sup>29</sup>

Por este princípio, o prazo prescricional só poderia ser deflagrado a partir do momento em que a Fazenda Pública exequente tomasse conhecimento da presença de um dos requisitos previstos no art. 135 do Código Tributário Nacional, ou que restasse certificada no processo executivo a dissolução irregular da pessoa jurídica.

Em termos práticos, a aplicação do princípio da *actio nata* resultaria na prática na imprescritibilidade das dívidas fiscais para os terceiros, com evidente prejuízo à segurança jurídica, tendo por isso o Superior Tribunal de Justiça privilegiado este último princípio, consoante decidido em abril de 2017 no Agravo Regimental interposto pela Fazenda Nacional (Recurso Especial 1120407 / SP, na relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho):<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> Art. 174. [...]; Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

<sup>29</sup> Consulte-se a esse respeito artigo de Maria Rita Ferragut: "Prescrição intercorrente e redirecionamento da EF" (<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/prescricao-intercorrente-e-redirecionamento-da-ef-102017>).

<sup>30</sup> AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO-GERENTE. PRAZO PRESCRICIONAL DE 5 ANOS QUE SE CONTA DESDE A CITAÇÃO DA SOCIEDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE REFUTOU A RESPONSABILIDADE DO JUDICIÁRIO PELA DEMORA DA CITAÇÃO.

Do voto condutor do Ministro Relator, importante destacar seu oportuno alerta sobre os limites de atuação do fisco na cobrança dos seus créditos, ao assim se pronunciar:

[...] em prestígio à segurança jurídica, não se admite que as dívidas fiscais sejam exigidas a qualquer momento, sem respeitar o efeito estabilizador de expectativas que decorre da fluência do tempo (prescrição); afinal, o acolhimento da tese fazendária poderia conduzir, na prática, a uma sórdida espécie de imprescritibilidade da dívida tributária.

Em arremate, pode-se dizer que a responsabilidade dos sócios pelas dívidas das sociedades em face da desconsideração da sua personalidade encontra limitação temporal para o seu exercício, por força da decadência do direito de lançamento, que deve ser feito no mesmo prazo de que dispõe a Fazenda para a sua constituição em face da pessoa jurídica, assim como tem também o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança judicial, contados da constituição definitiva do crédito tributário que apurou a sua responsabilidade, ou do prazo de cinco anos para o redirecionamento da execução fiscal, a contar do despacho que determina a citação da pessoa jurídica no caso de dissolução irregular.

---

INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 106 DO STJ. NÃO CONFIRMAÇÃO DE QUE A PESSOA FÍSICA GERENCIAVA A PESSOA JURÍDICA AO TEMPO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR, REQUISITO NECESSÁRIO PARA A SUA RESPONSABILIZAÇÃO PELAS DÍVIDAS DA PESSOA JURÍDICA. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. A pretensão de redirecionar a execução contra os sócios da pessoa jurídica, devedora original, já havia sido fulminada pela prescrição, pois veio a ser exercida depois de transcorridos cinco anos desde a citação da sociedade, última interrupção da contagem do prazo prescricional. 2. De fato, é orientação do STJ que a citação dos sócios, corresponsáveis eventuais, só interrompe a prescrição em relação ao pedido de redirecionamento da execução fiscal se ocorrer em até cinco anos a partir da citação da pessoa jurídica. 3. Isso porque, em prestígio à segurança jurídica, não se admite que as dívidas fiscais sejam exigidas a qualquer momento, sem respeitar o efeito estabilizador de expectativas que decorre da fluência do tempo (prescrição); afinal, o acolhimento da tese fazendária poderia conduzir, na prática, a uma inaceitável espécie de imprescritibilidade da dívida tributária. 4. Se a instância de origem registra que não houve demora na citação por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, está erodida a tese de incidência da Súmula 106 do STJ, na medida em que, consoante orientação firmada na Súmula 7 do STJ, a aparente divergência a respeito de questão factual da causa não poderia ser dirimida no âmbito do Apelo Nobre. 5. Para que se legitime o redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, é imprescindível que a pessoa física contra quem se pretende redirecionar o feito preencha os requisitos do art. 135 do CTN e, cumulativamente, tenha estado presente nos quadros da sociedade tanto ao tempo do vencimento do débito inadimplido quanto ao tempo do encerramento irritual das atividades. 6. A pendência do julgamento de Recurso Especial submetido à sistemática do art. 543-C do CPC/1973 não inviabiliza o julgamento da matéria já alçada a esta Corte. 7. Agravo Regimental da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

## **4 O PROCEDIMENTO DE FORMAÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO FISCAL E OS MEIOS DE DEFESA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES SOB A PERSPECTIVA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL DEMOCRÁTICO E A AMPLA DEFESA**

### **4.1 Constituição do crédito tributário**

Dentro do objeto desta pesquisa, é necessário compreender a forma como restará formalmente documentada a obrigação que poderá ser direcionada a pessoa de sócios e administradores, de maneira a melhor delimitar na origem o que seja responsabilidade ou desconsideração de personalidade jurídica.

A existência da obrigação tributária decorre da concretização da hipótese de incidência prevista em lei pela ocorrência do fato gerador, conforme Hugo de Brito Machado (2004).

Na conformidade dos ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho (2007), onde existir obrigação tributária há crédito e sujeito passivo por força de lei, mas poderá haver crédito sem obrigação, seja por erro do próprio contribuinte ou do Estado.

A partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o Estado, por seus órgãos fazendários, deverá constituir formalmente o crédito tributário, sendo esta uma atribuição privativa dos agentes públicos, consoante disposto no art.142 do Código Tributário Nacional.<sup>31</sup>

De forma didática e de acordo com o estipulado no art. 142 do CTN, no lançamento cabe fazer o seguinte: a) verificar a ocorrência do fato gerador; b) determinar a matéria tributável; c) calcular o montante do tributo devido; d) identificar o sujeito passivo; e) propor a aplicação da penalidade cabível, se for o caso.

Observe que no ato do lançamento a autoridade administrativa deve, além de calcular o tributo devido, concretamente identificar a sujeição passiva, que é a pessoa sobre a qual recairá o ônus de pagar o crédito tributário devidamente constituído.

---

<sup>31</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Existem três formas por meio das quais se faz a constituição do crédito tributário, a saber: a) lançamento por declaração; b) lançamento por homologação; c) lançamento de ofício.

No lançamento por declaração, o contribuinte informa ou oferece ao fisco todos os elementos necessários à formal constituição do crédito tributário, que posteriormente o notificará para proceder ao pagamento do tributo devido, calculado com base nos dados disponibilizados.

No lançamento por homologação ou autolançamento, o contribuinte previamente calcula e efetua o pagamento do tributo, para posterior análise e homologação da administração fazendária.

Nesta hipótese o fisco terá o prazo de cinco anos para verificar se o lançamento procedido pelo contribuinte estava correto, homologando-o, neste caso, ou cobrando a diferença e fazendo as correções devidas, se existirem defeitos na sua constituição, segundo os ditames previstos no artigo 150, §4º, e no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estipulam momentos distintos a partir dos quais começará a fluir o lapso prescricional de cobrança.<sup>32</sup>

No lançamento de ofício, quem constitui o crédito tributário é o próprio fisco, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e sem qualquer participação do contribuinte.

O lançamento pode ser revisto em razão de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa,<sup>33</sup> formas estas que admitem a modificação do crédito tributário ou até sua completa extinção.

No próximo item trata-se da inscrição em dívida ativa, mas antes destaca-se que entre o lançamento do crédito e sua constituição definitiva pode existir uma fase administrativa contenciosa, instaurada pelo contribuinte no caso de impugnação do ato de lançamento.

---

<sup>32</sup> Art. 150. CTN [...]; § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. [...]; Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

<sup>33</sup> Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

A própria administração tem instrumentos para verificar, por seus órgãos de controle, a legalidade das autuações fiscais, impedindo a constituição definitiva de créditos tributários indevidos.

O Estado, assim, instituiu órgãos encarregados de controlar a legalidade dos lançamentos fiscais, como forma de prevenção de conflitos de interesses entre o fisco e o contribuinte.

Geraldo Ataliba (1988, p. 122) ensina sobre o controle de legalidade do contencioso administrativo tributário:

(...) diversas razões recomendam que se crie um sistema de eliminação célere e eficaz desses conflitos, tendo em vista a harmonia Fisco-contribuinte e os interesses públicos em jogo. Se todas as divergências forem submetidas ao poder Judiciário, este submergirá sob o peso de um acúmulo insuportável de questões a julgar. Daí a razão pela qual, em quase todos os países, se criaram organismos e sistemas para reduzir o número de causas instauradas perante o Poder Judiciário.

Na mesma direção, Hugo de Brito Machado (1994, p. 303) assinala: “a finalidade do contencioso administrativo consiste precisamente em reduzir a presença da administração pública em ações judiciais. O contencioso administrativo funciona como um filtro”.

Como sistema de prevenção de conflitos e de controle de legalidade, o compromisso da jurisdição administrativa fiscal deve ser, antes de tudo, com a justiça fiscal, impedindo que autuações indevidas sejam mantidas, tornando ineficaz todo e qualquer lançamento procedido à margem do ordenamento jurídico.

Concluído o processo administrativo fiscal que julgou a legalidade do lançamento, este estará então definitivamente constituído, e passível de cobrança o crédito tributário.

#### **4.2 Inscrição em dívida ativa**

Após então definitivamente constituído o crédito tributário pelo lançamento, cabe ao sujeito passivo pagar o tributo, ao cabo do qual restará extinta a respectiva obrigação.

Não sendo quitado o crédito tributário,<sup>34</sup> este será inscrito em dívida ativa para cobrança, estando todo este procedimento regulado na Lei de Execuções Fiscais, Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

A Lei de Execuções Fiscais regula a inscrição em dívida ativa, e no seu artigo 2º dispõe, *in verbis*:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

[...]

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

Observe-se que a Lei exige uma série de formalidades e requisitos que devem constar nas inscrições de Dívida Ativa. No mesmo sentido, o Código Tributário apresenta disposições semelhantes:

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior,

<sup>34</sup> O artigo 156 do Código Tributário Nacional estipula as causas de extinção do crédito tributário, e segundo Hugo de Brito Machado (2006) arrola em seus dez itens, doze formas de sua extinção, em rol que segundo seu escólio não é exaustivo, podendo decorrer, mesmo que de forma excepcional, de causas outras.

ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

É fácil notar que a Lei 6.830/80 praticamente repete o teor do Código Tributário Nacional, trazendo apenas algumas inovações que seriam aplicáveis a créditos não tributários, como, por exemplo, a referência expressa ao auto de infração, documento de origem muito comum para a constituição dos débitos pelos órgãos da administração pública.

De se notar também que o termo de inscrição em dívida ativa antecede e serve de base à Certidão de Dívida Ativa,<sup>35</sup> na forma prevista no §6º do artigo 2º da Lei 6.830/80, devendo conter os mesmos requisitos formais do termo, conforme diz Marilei Fortuna Godoi (2013), em obra que faz uma análise da lei de execução fiscal e trata especificamente da sua aplicação.

A Certidão de Dívida Ativa é um título executivo extrajudicial, conforme estipulado no art. 784, IX do Código de Processo Civil:

Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:

[...]

IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

Como requisito inicial que deve constar nas Certidões de Dívida Ativa, tem-se “o nome do devedor e, sendo o caso, dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros”. É justamente o primeiro passo para que possa existir um débito: a identificação do sujeito passivo. Assim, será possível a citação do devedor para efetuar o pagamento.

A falta deste elemento e de outros que são indispensáveis para a validade da Certidão de Dívida Ativa é causa de sua nulidade, que pode ser arguida pelo sujeito passivo ou por terceiro a quem aproveite, dado que a presunção de certeza e liquidez é relativa e pode ser elidida por prova inequívoca.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> Conforme esclarece Humberto Theodoro Júnior (2016, p. 52), “a Certidão de Dívida Ativa é o documento que reproduz todos os elementos obrigatórios da inscrição elencados no §6º. do artigo 2º. da lei 6.830/80”.

<sup>36</sup> Art. 204. CTN. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a quem aproveite.

A inscrição em Dívida Ativa é um ato que dependerá de controle administrativo da legalidade e regularidade, na forma estipulada no § 3º do art. 2º da Lei nº 6.830/80,<sup>37</sup> sendo procedimento por meio do qual uma obrigação tributária ou não tributária, vencida e não paga, é registrada para a cobrança.

Como a inscrição se perfectibiliza por atos formais na qual se requer a presença dos pressupostos de sua legalidade, a inscrição deve ser precedida de análise a cargo de órgãos de controle, que se recomenda seja exercido pelas Procuradorias da Fazenda Pública.

No âmbito da União, que para este trabalho se utiliza como exemplo, este controle é exercido pela Procuradoria da Fazenda Nacional, que pela Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018, oferece importantes normas de controle da inscrição em dívida ativa, que se seguidos em toda a sua amplitude representariam decisivo elemento de redução do arbítrio e das ilegalidades muitas vezes observados.

Neste contexto, necessário transcrever também o que preceituam os artigos 1º e 2º da suso citada portaria:

Art. 1º. O controle de legalidade dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União consiste na análise, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade, essenciais à formação do título executivo necessário à prática de qualquer ato de cobrança coercitiva, seja judicial ou extrajudicial.

§ 1º. Débito certo é aquele cujos elementos da relação jurídica obrigacional estão evidenciados com exatidão.

§ 2º. Débito líquido é aquele cujo valor do objeto da relação jurídica obrigacional é evidenciado com exatidão.

§ 3º. Débito exigível é aquele vencido e não pago, que não está mais sujeito a termo ou condição para cobrança judicial ou extrajudicial.

Art. 2º. O controle de legalidade dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União constitui direito do contribuinte e dever do Procurador da Fazenda Nacional, que poderá realizá-lo a qualquer tempo, de ofício ou a requerimento do interessado.

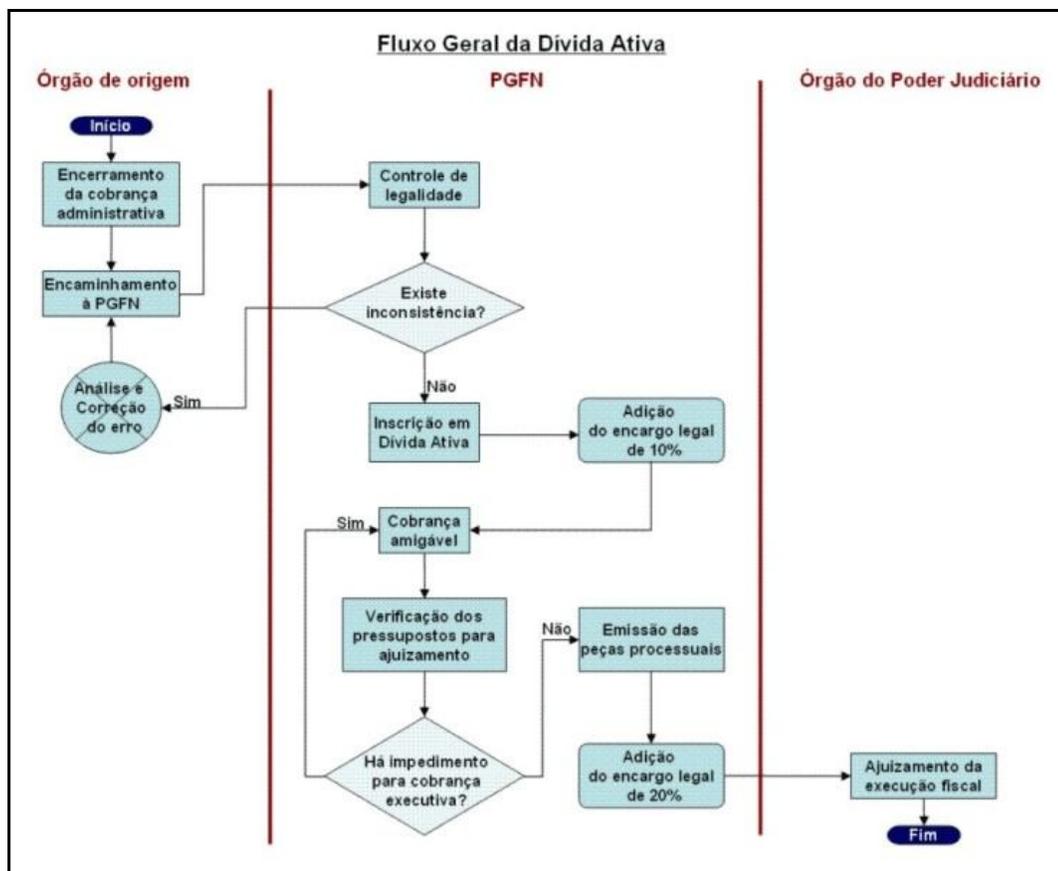
A Procuradoria da Fazenda Nacional inclusive disponibiliza didático quadro com o fluxo da dívida ativa, desde a constituição definitiva do crédito tributário com o encerramento da cobrança administrativa, até o seu

---

<sup>37</sup> Art. 2º [...]; § 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

encaminhamento para ajuizamento, que oferece uma perfeita compreensão de como se dá todo este processo (BRASIL, 2018):

Figura 1 – Fluxo geral da Dívida Ativa



Fonte: Brasil (2018, online)

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no bojo da portaria PGFN 33/18, dispõe ainda sobre a forma dos pedidos de revisão de dívida inscrita, a oferta antecipada de bens, da averbação pré-executória e sua impugnação.

Na forma do art. 21 da portaria PGFN 33/18, a averbação pré-executória é o ato pelo qual se anota nos órgãos de registros de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, para o conhecimento de terceiros, a existência de débito inscrito em dívida ativa da União, visando prevenir a fraude à execução de que tratam os artigos 185 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional) e 792 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

Estas disposições administrativas decorrem da Lei 13.606, publicada no dia 18 de abril de 2018, que incluiu os artigos 20-B e 20-C na Lei 10.522/02, e que

possibilita todas estas sequelas nos bens e interesses do contribuinte sem participação judicial.

Esta averbação pré-executória posta à disposição do fisco com o intuito de pressionar e compelir o contribuinte a pagar tributos se insere na categoria das sanções políticas já tantas vezes rechaçadas pelo Poder Judiciário,<sup>38</sup> e é objeto de questionamentos na Suprema Corte por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.886, sob a relatoria do ministro Marco Aurélio Mello.

Destaque-se neste passar que dentre estas indevidas sanções, com a entrada em vigor da Lei 12.767/2012, a Fazenda Pública passou a protestar a Certidão de Dívida Ativa, que também foi questionada no Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Constitucionalidade 5.135/DF, que restou tida por constitucional, por maioria de votos, sob o argumento de que não restringiria quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituiria sanção política.

O controle de legalidade da inscrição em dívida ativa deveria ser prática corriqueira dos entes fazendários, e a inclusão do nome de coobrigados no termo de inscrição deveria ser precedida da apuração de sua responsabilidade, de forma a evitar abusos, arbítrio e litígios desnecessários no futuro.

#### **4.3 Participação do responsável no processo administrativo de constituição da obrigação tributária e do título executivo fiscal**

A Fazenda Pública em algumas ocasiões impõe a responsabilidade tributária pessoal dos sócios em caso de não pagamento de tributos e, sem qualquer apuração de responsabilidade por ato infracional, inscreve o nome destes como devedores principais ou solidários da obrigação tributária nos termos de inscrição em dívida ativa.

Em diversas situações, o sócio sequer é chamado a se defender do lançamento tributário, quando este é constituído, *exempli gratia*, pelos agentes fiscais por meio de autos de infração. Entretanto, e curiosamente, na certidão de dívida ativa resta consignado que o débito foi originário de um processo administrativo, do qual este jamais tomou conhecimento formal.

---

<sup>38</sup> SÚMULA STF nº 547 - Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias na alfândega e exerça suas atividades profissionais.

O sujeito que não participou do processo administrativo fiscal de constituição do crédito tributário, ou de qualquer procedimento de apuração de eventual responsabilidade pela dívida executada não pode ser demandado, já que esta seria a forma de atribuição de sua responsabilidade, consoante o posicionamento de Hugo de Brito Machado Segundo (2014, p. 242):

Em nosso entendimento, para atribuir responsabilidade tributárias às pessoas referidas no art. 135 do CTN é indispensável a instauração de processo administrativo específico. Trata-se, aliás, de um privilégio do Fisco, vez que os demais credores se têm de valer de ação judicial. O puro e simples 'redirecionamento' da execução fiscal para as pessoas referidas no art. 135, III, do CTN, em regra, só é possível nas hipóteses em que, quando da busca de bens para penhora, constata-se o irregular e completo desaparecimento da pessoa jurídica. Essa hipótese, aliás, autoriza o redirecionamento de qualquer execução, e não apenas da promovida pela Fazenda Pública.

É o regular processo administrativo de constituição do crédito tributário que confere os atributos de liquidez e certeza. Neste sentido, o crédito a ser satisfeito precisa ser determinado e apresentar o seu valor exato. No mesmo sentido, não pode haver dúvidas em relação a sua existência.

Destaque-se, como já se disse alhures, o importante papel a ser desempenhado pelas Procuradorias da Fazenda Pública, pois cabe a estes órgãos apurar a sua legalidade e inscrever os créditos em Dívida Ativa.

O Advogado Público é o responsável pela apuração final do processo administrativo de constituição do crédito, verificando se foram respeitados todos os princípios acima analisados, especialmente os relacionados à sua legalidade.

Cediço que a Fazenda Pública pode inscrever na dívida ativa o sócio responsável pelo débito da pessoa jurídica, mormente quando presentes os requisitos previstos no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Sucedo, porém, que a inclusão do nome do sócio na certidão de dívida ativa demanda a apuração de que este tenha praticado ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (CTN, art. 135), e assim não pode a administração simplesmente incluir o nome do sócio na CDA, sem que tenha base formal para tanto.

Neste passo atente-se para o fato de que não se está a debater sobre a responsabilidade do contribuinte, ou acerca de ele ter de provar que não praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Está-

se a dizer apenas que não é possível fazer esta afirmação, quando simplesmente não existir qualquer levantamento, apuração ou processo administrativo para ser confrontado.

A inscrição do nome do contribuinte na Certidão de Dívida Ativa sem o devido processo legal pode conduzir à sua invalidade.

Em toda certidão de dívida ativa consta que “a dívida em apreço foi inscrita à vista dos elementos constantes de processo ou expediente protocolizado sob o número acima indicado”.

Em obra que comenta a Lei de Execução Fiscal, a Procuradora da Fazenda Nacional Marilei Fortuna Godoi (2013, p. 48) explica:

Assim, estando o nome do corresponsável no Termo de Inscrição em Dívida ativa, desde que tal vinculação como pagamento do débito tenha substrato legal permissivo, advindo de um prévio processo administrativo de apuração e vinculação do terceiro perante o crédito tributário, ou, com inclusão por determinação judicial depois de ajuizada a execução fiscal, a respectiva CDA, munida de presunção de certeza e de legitimidade da correta responsabilização – presunção essa *juris tantum*, imporá ao executado o ônus de prova quanto à demonstração da inexistência de sua responsabilidade tributária perante o respectivo título.

A posição acima exposta é no sentido de que a responsabilidade do sócio deve se dar em face de um processo administrativo de apuração dos seus atos ou por força de uma decisão judicial que a reconheça.

Pensar o contrário significaria admitir um Estado sem lei, no qual a vontade estatal e o poder de fato não precedem a existência da norma (princípio da legalidade), que são verdadeiros esteios do Estado de Direito e do Devido Processo Legal.

Ora, pois bem, se a falta de intimação acerca da decisão final no processo administrativo fiscal de lançamento tributário conduz à nulidade da Certidão de Dívida Ativa, que dirá da ausência de constituição desta em face de pessoa que está com o nome no termo de inscrição de dívida.

As procuradorias da Fazenda Pública, como órgãos responsáveis pelo controle de legalidade dos atos administrativos de inclusão de responsáveis nos termos de inscrição de dívida ativa, deveriam estar atentas à necessidade de evitar abusos e arbítrios, de forma a assegurar que a referida responsabilidade fosse precedida de ampla defesa e contraditório, e de decisão fundamentada a dar-lhe suporte.

Para os limites desta pesquisa, utilizam-se como análise as normas da Fazenda Pública Nacional, e a Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, que trata da atuação da procuradoria ante a responsabilidade tributária, com base no inciso III, do art. 135 do Código Tributário Nacional.

Como será visto, além de não dispor aquele documento normativo sobre a possibilidade de defesa do sócio na apuração de sua responsabilidade, também se distancia dos preceitos legais previstos no CTN sobre a forma de caracterização desta responsabilidade.

Na forma do art. 1º<sup>39</sup> da referida portaria, deve-se entender como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, para fins de responsabilidade, com fulcro no inciso III, do art. 135 do Código Tributário Nacional.

Já se disse quando se tratou de responsabilidade tributária (ver item 2.3), que aquela prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional é pessoal e não solidária para a maioria da doutrina, decorrente de ato praticado com excesso de poderes e infração à lei, que faz com que o dever de pagar o crédito tributário seja imputado a terceiro que agiu de forma dolosa, e não obstante se aceite esta posição, entende-se ser esta subsidiária, eis que não exoneraria a sociedade da obrigação de pagar o crédito tributário, podendo-se cobrar tanto desta como do sócio gerente.

Também se explicou que a responsabilidade prevista no art. 134 do CTN é não solidária, subsidiária e tem na culpa o elemento que a define (item 2.3), diante de omissão do terceiro, enquanto que a inserida no art. 135 do CTN tem o dolo na prática de atos com excesso de poderes e infração à lei e aos atos societários, que resulta em responsabilidade tributária por transferência em razão de dolo, com solidariedade entre o sujeito passivo direto e o terceiro e sem benefício de ordem.

O que não pode, entretanto, é a Procuradoria da Fazenda Nacional considerar ou presumir que o sócio e o terceiro não sócio sejam responsáveis solidários do devedor, apenas por ostentarem esta condição, criando figura não prevista na legislação tributária.

---

<sup>39</sup> Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

Esta previsão ainda contraria o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 562.276/PR, que declarou a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93, de que já se tratou neste trabalho.

Tal qual faz a PGFN no art. 1º da Portaria 180/2010, o art. 13 da Lei 8.620/93 considerava os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responsáveis de forma solidária pelos débitos da pessoa jurídica, o que na forma decidida pelo STF não tem base legal válida, posto que não respeita os ditames da responsabilidade tributária do sócio estipulados no art. 135 do CTN

No artigo 2º da Portaria da PGFN nº 180/2010 está previsto que a inclusão do suposto devedor solidário depende de declaração fundamentada da autoridade competente da Receita Federal ou da Procuradoria da Fazenda Nacional, nos casos que explicita.<sup>40</sup>

Na referida portaria não existe qualquer previsão de ampla defesa ou contraditório em favor do sócio, antecedente à decisão de inclusão do seu nome na Certidão de Dívida Ativa da União como responsável pelo débito das pessoas jurídicas.

Por seu turno, a Portaria nº 948, de 15 de setembro de 2017 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, regulamenta o procedimento administrativo para apuração de responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN, e no seu artigo 3º prevê que este será iniciado com a notificação do terceiro ao qual se imputa a responsabilidade para apresentar no prazo de 15 (quinze) dias impugnação, fazendo a juntada de provas no interesse da sua defesa.<sup>41</sup>

O que causa espécie no caso, não obstante a previsão de ampla defesa do sócio na seara administrativa, é que todo o procedimento é feito sem fundamento na Lei, que não autorizou a Procuradoria da Fazenda Nacional a apurar a responsabilidade de terceiro responsável por débito da pessoa jurídica da qual seja sócio.

---

<sup>40</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.

<sup>41</sup> Art. 3º. Atendidos os requisitos previstos nesta Portaria, o PARR será iniciado mediante a notificação, por carta com aviso de recebimento, do terceiro ao qual se imputa responsabilidade, para, querendo, apresentar, no prazo de 15 (quinze) dias corridos, impugnação.

A decisão a ser proferida será de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional com exercício da unidade responsável pela inscrição em dívida ativa, e deverá ser fundamentada,<sup>42</sup> cabendo desta recurso sem efeito suspensivo para o procurador Chefe da Dívida Ativa.<sup>43</sup>

No caso de responsabilidade tributária decorrente de dissolução irregular, a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria da Fazenda Nacional agiram bem e na forma exigida pelo ordenamento jurídico, assegurando que a inclusão do sócio na Certidão de Dívida Ativa fosse feita por meio de procedimento administrativo que assegurasse a ampla defesa e o contraditório.

No entanto, faltou com igual zelo quando a responsabilidade tributária se der por excesso de poderes, infração à lei, ou contrato social ou aos estatutos, que são as hipóteses previstas no *caput* do art.135 do Código Tributário Nacional.

Os Códigos de Contribuintes dos Estados raramente asseguram o prévio contraditório para a responsabilização dos sócios gerentes, sendo exceção o de Santa Catarina, que assim dispõe:

Lei Complementar - SC Nº 313, de 22 de dezembro de 2005:

[...]

Art. 13. A Administração Tributária poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do cumprimento da lei, ficar comprovado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.

Parágrafo único. A desconsideração exige:

- I - prova inequívoca de que a sociedade foi utilizada para acobertamento dos sócios ou utilizada como instrumento de fraude; e
- II - indicação clara dos motivos e seus fundamentos e das pessoas responsáveis e sua vinculação aos fatos, realizada através de processo administrativo autônomo, resguardado o direito do contraditório.

<sup>42</sup> Art. 5º. A impugnação será apreciada por Procurador da Fazenda Nacional em exercício na unidade descentralizada responsável pela inscrição em dívida ativa. § 1º A decisão será proferida no prazo de até trinta dias corridos, prorrogável por igual período. § 2º A decisão deverá conter motivação explícita, clara e congruente, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que amparam a conclusão adotada, sem prejuízo da possibilidade de emprego da técnica de fundamentação referenciada.

<sup>43</sup> Art. 6º. O interessado será notificado da decisão por meio do e-CAC da PGFN, sendo-lhe facultado interpor recurso administrativo no prazo de dez dias corridos, sem efeito suspensivo. § 1º O recurso administrativo deverá ser apresentado através do e-CAC PGFN e deverá expor, de forma clara e objetiva, os fundamentos do pedido de reexame, atendendo aos requisitos previstos na legislação processual civil.

§ 2º Caso a autoridade responsável pela decisão recorrida não a reconsidere, encaminhará o recurso à autoridade superior, que poderá, de ofício ou a pedido, atribuir efeito suspensivo ao recurso.

§ 3º A autoridade competente para o julgamento do recurso será o Procurador-Chefe da Dívida Ativa nas unidades Regionais, o Procurador-Chefe ou o Procurador-Seccional da unidade descentralizada, desde que estes não sejam os responsáveis pela iniciativa da cobrança ou pela decisão recorrida, hipóteses em que o recurso deverá ser submetido à respectiva autoridade imediatamente superior.

O resguardo do contraditório no código catarinense torna óbvia a necessidade de um procedimento formal e prévio, que assegure a ampla defesa e que apure eventual responsabilidade dos sócios gerentes pela dívida da pessoa jurídica.

Ora, o procedimento de inclusão do contribuinte no termo de dívida deveria obedecer não só aos princípios da ampla defesa e do contraditório, elencados no art. 5º, LV, da Constituição Federal, e aplicáveis ao processo administrativo, como também aos princípios constitucionais da publicidade, dever de fundamentação e respeito ao direito de petição, assegurados pelo art. 37, *caput*, e art. 5º, XXXIV, e que são requisitos de quaisquer atos administrativos.

A garantia de ampla defesa e do contraditório tem fundamento constitucional, estando assim delineada no artigo 5º da Carta Magna:

Art.5. [...]

[...]

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

A lei federal nº. 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito federal, traz igual garantia nos seguintes termos:

Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Em comentário a estes princípios, Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari (2002, p. 71) oferecem lição bastante esclarecedora e pertinente nestes exatos termos:

Sempre que o patrimônio jurídico e moral de alguém puder ser afetado por uma decisão administrativa deve a ele ser proporcionada a possibilidade de exercer a ampla defesa, que só tem sentido em sua plenitude se for produzida previamente à decisão.

No caso de responsabilidade tributária dos sócios por dívidas da pessoa jurídica, é seu patrimônio que poderá ser afetado pela decisão administrativa, vez que a responsabilidade pelo crédito tributário pode ser atribuída a sua pessoa, não sendo razoável então se admitir que não viesse a ser intimado previamente de

qualquer ato administrativo que lhe traga ônus, cabendo ao órgão administrativo que eventualmente o imponha fazer a instauração do procedimento administrativo correlato de apuração e abertura de oportunidade de defesa.

E os ônus da inclusão do nome da pessoa no Termo de Dívida Ativa são variados, e passam pela negativa na expedição de Certidão Negativa de Débitos, Protesto e Inscrição no Serasa/SPC, constrição de bens mediante penhora e arrolamento, além da promoção de execução fiscal.

E todo este quadro sofreu agravamento com a entrada em vigor da Lei 13.606/2018, que dispõe sobre a penhora administrativa de bens de contribuintes inscritos em dívida ativa, e que tem a natureza de averbação pré-executória de bens.

A Lei 13.606, publicada no dia 18 de abril de 2018, incluiu os artigos 20-B e 20-C na Lei 10.522/02,<sup>44</sup> e autoriza a Procuradoria da Fazenda Nacional a averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis, tendo como única exigência que o devedor esteja inscrito na Dívida Ativa da União.

Diante da ausência de rigor formal com que a Fazenda Pública impõe a responsabilidade aos sócios, superando a personalidade jurídica, e destas novas ferramentas de que dispõe para acosar os devedores incluídos na CDA, a questão da ampla defesa e contraditório e da existência de um procedimento que o assegure assume maior importância.

Todo e qualquer ato estatal, independentemente do tipo de atuação, deve ser precedido do adequado procedimento, que assegure a mais ampla defesa e o contraditório.

---

<sup>44</sup> Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018). § 1º. A notificação será expedida por via eletrônica ou postal para o endereço do devedor e será considerada entregue depois de decorridos quinze dias da respectiva expedição. (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018); § 2º. Presume-se válida a notificação expedida para o endereço informado pelo contribuinte ou responsável à Fazenda Pública. (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018); § 3º. Não pago o débito no prazo fixado no caput deste artigo, a Fazenda Pública poderá: (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018); I - comunicar a inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres; e (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018); II - averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis. (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018) Art. 20-C. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá condicionar o ajuizamento de execuções fiscais à verificação de indícios de bens, direitos ou atividade econômica dos devedores ou corresponsáveis, desde que úteis à satisfação integral ou parcial dos débitos a serem executados. (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018).

Decisão do Supremo Tribunal Federal que teve o Ministro Joaquim Barbosa como relator foi clara ao dizer que o contraditório e a ampla defesa devem ser observados em todo o procedimento na qual se imponha a responsabilidade tributária a terceiros:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO. 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). [...] (STF - AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 608426 PR).

Na atual quadra de desenvolvimento do Estado de Direito, encontra-se sedimentada a certeza de submissão dos poderes estatais às regras e aos princípios de convivência social, sendo oportunas as palavras do professor Carlos Cesar Sousa Cintra (2005, p. 159-160), que nestes termos se manifesta:

a conexão do exercício das funções estatais com o procedimento administrativo mostra-se como verdadeiro consectário da opção manifestada no princípio do “Estado Democrático de Direito” (art. 1º., CF/88), que trouxe para as autoridades (membros do Poder Executivo, in exemplis) o inarredável dever de proporcionar uma maior participação dos cidadãos nos momentos em que o Estado atua.

[...]

se o legislador constituinte fez a opção pelo regime democrático, os detentores do poder político não poderão ser renitentes em criar mecanismos que permita uma maior inclusão dos cidadãos nos procedimentos advindos da atividade administrativa.

A renitência citada por Carlos Cintra, consistente na recalcitrância do Poder Público de colocar à disposição do contribuinte mecanismos hábeis a sua defesa, tem fundo no desequilíbrio que timbra a relação tributária, que não se encontra marcada pela igualdade, mas pelo falso axioma da debilidade da Fazenda Pública diante do contribuinte, na feliz expressão usada por James Marins (2009).

Veja-se o que James Marins (2009, p. 12) ensina sobre este tema:

(...) na sociedade contemporânea o antigo dogma da fraqueza do Estado frente ao contribuinte precisa ser urgentemente revisitado, dada a frequência com que esse falso axioma figura em figura, expressa ou implicitamente, em pareceres oficiais e textos doutrinários ou jurisprudenciais.

A solução certamente passa pela consideração de uma relação tributária igualitária, que para Hugo de Brito Machado (2009, p. 19) exige que essa “se desenvolva em clima de respeito mútuo das partes nela envolvidas”.

Dentro deste mesmo raciocínio, Hugo de Brito Machado (2009, p. 19) transcreve o escólio do professor Arnaldo Vasconcelos (2006, p. 28), que merece consideração, dada a íntima relação com a questão ora tratada:

Tendo sido o Direito chamado a realizar a compartição das liberdades, a fim de possibilitar-lhe a convivência, nunca se poderia admitir que a parcela atribuída a um fosse maior ou melhor do que a parte destinada ao outro. A intervenção do Direito só se deu para que a compartição obedecesse ao princípio da igualdade dos homens. Não fosse assim, seria inteiramente prescindível.

Desta forma, pode-se concluir que a colocação do contribuinte como sujeito passivo da relação tributária, sem sua regular intimação para a constituição do crédito tributário, revela uma prática abusiva e que desigual a relação tributária, e deveria tornar a inscrição sem validade e efetividade, e isso deveria ser um compromisso inarredável da administração tributária, fazendo assim valer os compromissos do Estado de Direito, aos quais todos devem estar submetidos.

#### **4.4 Processo executivo fiscal**

Todo o procedimento de execução visa à satisfação de uma obrigação não adimplida pelo devedor, materializada em título judicial ou extrajudicial líquido, certo e exigível<sup>45</sup>, e perfectibiliza-se para a satisfação do interesse do credor, sem descuidar de que deva ser feito com a menor onerosidade possível para o devedor.<sup>46</sup>

Marcelo Lima Guerra (1995, p. 16), ao tratar da execução forçada, traça seus objetivos:

[...] através do processo de execução presta-se a tutela executiva que consiste em proporcionar ao titular de um direito consagrado em um título executivo, um resultado prático igual ou equivalente ao que ele obteria se o titular da respectiva obrigação a cumprisse espontaneamente. É importante frisar que tal resultado é de ser obtido, no processo de execução, independentemente, ou mesmo contra a vontade daquele a quem incumbia o cumprimento da obrigação.

---

<sup>45</sup> *Nulla executio sine título* – não há execução sem título, sendo este um princípio que vale para toda a execução.

<sup>46</sup> No artigo 805 do CPC encontra-se a consagração básica da proporcionalidade na execução, sendo dever do juiz procurar o meio menos restritivo para o devedor cumprir sua obrigação.

A atividade judicial de execução assume procedimentos distintos, conforme a origem do título que a ampara. Assim, se a obrigação decorre de uma sentença, o título judicial será exigido através do cumprimento de sentença, na forma prevista no título II, Livro I da parte especial do Código de Processo Civil, e se for com base em um título extrajudicial, terá seu rito previsto no Livro II desta mesma parte especial.

Entretanto, a função judicante no âmbito da execução é distinta daquela observada no processo de conhecimento, notadamente em razão das finalidades buscadas, e dentro deste contexto Enrico Tulio Liebman (1968, p. 38) revela:

a função jurisdicional consta fundamentalmente de duas espécies de atividades, muito diferentes entre si; de um lado, o exame da lide proposta em juízo, para o fim de descobrir e formular a regra jurídica concreta que deve regular o caso; de outro lado, as operações práticas necessárias para efetivar o conteúdo daquela regra, para modificar os fatos da realidade do modo a que se realize a coincidência entre a regra e os fatos. Por conseguinte, a natureza e os efeitos dos atos relativos diferem profundamente; na cognição a atividade do juiz é prevalentemente de caráter lógico: ele deve estudar o caso, investigar os fatos, escolher, interpretar e aplicar as normas legais adequadas, fazendo um trabalho intelectual, que se assemelha sob certos pontos de vista, ao de um historiador, quando reconstrói e avalia os fatos do passado. O resultado de todas estas atividades é de caráter ideal, porque consiste na enunciação de uma regra jurídica que, reunindo certas condições, se torna imutável (coisa julgada). Na execução, ao contrário, a atividade do órgão é prevalentemente prática e material, visando produzir na situação de fato as modificações aludidas acima [...].

A despeito de a execução buscar a satisfação da obrigação representada no título executivo, de forma a garantir um resultado igual àquele que se teria caso houvesse sua satisfação voluntária, não há que se falar mais, no atual estágio de desenvolvimento do direito processual, em ausência de atividade jurisdicional no processo de execução, posto que o Estado disponibiliza instrumentos de força hábeis ao cumprimento daquilo que restou convencionado do título executivo.

Com seu rito previsto na Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, os executivos fiscais deveriam ser a garantia de que o devedor seria privado do seu patrimônio na exata medida da sua dívida, e mediante o processo devido.

Colocada em vigor em período de limitação de garantias individuais fundamentais, a Lei de Execuções Fiscais carece de atualização segundo os novos ares respirados após a promulgação da carta de 1988, ou ao menos que fosse interpretada e aplicada segundo os vetores principiológicos ditados pelo constituinte, nas críticas palavras de Araken de Assis (2000, p. 794-795):

Anima o Estado brasileiro, às vezes, certo espírito caviloso, que avulta no tratamento diferenciado conferido, de um lado, ao crédito da Fazenda Pública, e, de outro, ao crédito contra a Fazenda. Investiu-se o Estado, na primeira hipótese, de procedimento especial dotado de inúmeras e radicais simplificações, algumas duvidosas no merecimento e beliscando a constitucionalidade, e no qual os expedientes hábeis à rápida realização do crédito, princípio comum a toda execução, se mesclam a privilégios descabidos.

[...]

A dificuldade particular do comentário da lei 6.830/80 repousa no desapareço, que a cada passo, ela trai. O diploma combina ideias autoritárias e rançosas a uma linguagem obscura e confusa, denotando, já no projeto insanáveis vícios de origem. A tarefa do intérprete e do órgão judiciário adquire a maior importância, cabendo-lhes suavizar os traços inaceitáveis da lei.

Sobre isto, Cândido Rangel Dinamarco (2000, p. 85) também observou:

A Lei de Execuções Fiscais é resultado de profunda inspiração autoritária, feita por agentes do Poder Executivo, por esta proposta ao Congresso Nacional e ali aprovada às pressas, sem a participação dos especialistas, advogados e magistrados. Acrescentou ainda que as arestas de seus defeitos técnicos e políticos vão sendo aparadas pela obra dos doutrinadores e tribunais.

A execução fiscal, no entanto, tem um procedimento feito com privilégios e benefícios demasiados para a Fazenda Pública, sendo por isso bastante oportuna a posição de Hugo de Brito Machado Segundo (2004, p. 235) sobre a questão:

Por outro lado, não se pode esquecer de que a execução é um processo judicial – no qual é exercida a tutela jurisdicional – precisamente porque se faz necessária a atuação de um terceiro, em tese imparcial (Poder Judiciário), na resolução do problema, a fim de que a expropriação de bens do executado não se dê de maneira desproporcional, abusiva, em desrespeito aos princípios constitucionais etc. Nem tudo o que a Fazenda exequente requer, portanto, deve ser atendido pelo juiz, e não é razoável que as Varas de Execução Fiscal convertam-se, como vem ocorrendo em algumas Seções Judiciárias, em verdadeiros departamentos de cobrança das repartições fiscais exequentes.

A execução fiscal é seguramente um dos feitos com maior tramitação no Poder Judiciário,<sup>47</sup> fruto certamente da pesada e burocratizada carga tributária, do anacronismo da lei de execuções fiscais e da deficiente estrutura do Poder Judiciário.

No entanto, a ideia que ainda impera, e que a Fazenda Pública quer paulatinamente impor, em especial a Fazenda Nacional, é que a execução fiscal não

---

<sup>47</sup> De acordo com o relatório Justiça em Números 2017, 51% das 79 milhões de ações em acervo são de execução, e 75% delas são execuções fiscais. O Brasil tem hoje 40,6 milhões de execuções pendentes de “baixa”, das quais 30,4 milhões são fiscais (CANÁRIO, 2017, online).

prescinda de atuação jurisdicional e que a sua natureza seria de disponibilização de instrumentos de sequele dos ativos do devedor, de forma a satisfazer o direito representado na certidão de dívida executada. James Marins (2014, p. 778-779) esclarece:

A execução fiscal, como realidade a ser compreendida dentro da execução em geral, particularmente após a promulgação da Constituição de 1988, além de garantir o interesse do credor deve também levar em conta a incondicional defesa dos direitos do devedor, sob pena de se tornar arbítrio. [...]  
Orienta-se a execução fiscal para eficiente satisfação do crédito, dotando a Fazenda Pública de meios eficazes de cobrança, porém sem perder de vista a menor onerosidade ao devedor [...].

A maior efetividade para a satisfação dos créditos tributários deve estar acompanhada de melhor estrutura judiciária e na modernização da Lei de Execuções Fiscais, mas não pode vir acompanhada de medidas de arbítrio que solapem o Estado de Direito.

A entrada em vigor da Lei 13.606/2018, que dispõe sobre a penhora administrativa de bens de contribuintes inscritos em dívida ativa, e os projetos de lei 2412/2007 e 5015/2016, em tramitação na Câmara dos Deputados, e que dispõem sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, e define critérios para o processamento administrativo das execuções fiscais, revogam a Lei nº 6.830/80, e entregam à Fazenda Pública esta competência, revelam a intenção de privilegiar a cobrança da Dívida Ativa pela via administrativa, atribuindo a atividade de execução às Procuradorias Fiscais.

Pelos citados projetos de lei, a atuação judicante na execução fiscal será limitada apenas ao julgamento dos embargos à execução, excluindo a tutela jurisdicional de atos com potencial de invasão aos interesses individuais, com clara violação de diversas garantias constitucionais, dentre os quais o da inafastabilidade do acesso ao Poder Judiciário.

Mas precisamente sobre este instrumento de satisfação do crédito tributário, Hugo de Brito Machado (2004, p. 441) diz que “denomina-se execução fiscal a ação de que dispõe a Fazenda Pública para a cobrança de seus créditos, sejam tributários ou não, desde que inscritos como Dívida Ativa”.

São elementos da demanda executiva as partes, o pedido e a causa de pedir, que não de ter relevância na definição das obrigações de cunho processual e material no curso do processo.

As partes indicadas na certidão de dívida ativa como devedores serão os legitimados passivamente para a obrigação de pagar o débito, e mesmo o sócio gerente indevidamente inscrito terá que responder, já que nos termos do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a responsabilidade dos sócios é presumida, cabendo-lhes produzir prova em contrário.<sup>48</sup>

Quanto à causa de pedir, esta seria a existência de uma dívida constituída em título executivo e sua inadimplência. Fredie Didier Jr (2017, p. 146) esclarece sobre o tema:

A causa de pedir da demanda executiva exige a afirmação de, pelo menos, dois fatos jurídicos: (i) a existência de um direito à efetivação do direito de prestação certo, líquido e exigível, que precisa ser provada mediante a exibição de um título executivo judicial ou extrajudicial; (ii) a existência do inadimplemento por parte do devedor, que cause lesão ao direito certificado do credor.

Ainda segundo Fredie Didier Jr (2017), o pedido abrange um objeto imediato e um objeto mediato, sendo o objeto imediato a pretensão da tutela jurisdicional executiva, com a adoção de atos visando à satisfação do crédito, enquanto que objeto mediato é o bem que se pretende alcançar, que na execução fiscal seria o pagamento da quantia exequenda.

Os pressupostos de validação da ação de execução são os requisitos necessários à sua propositura e ao seu desenvolvimento regular, na forma disposta no art. 798 do Código de Processo Civil.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. INSCRIÇÃO NO CADIN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO EM QUE CONSTA O NOME DO SÓCIO. PREMISSA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.1. De acordo com a jurisprudência deste Tribunal Superior, constando o nome do sócio da empresa no título executivo, como responsável pelo débito tributário, cabe ao executado o ônus da prova de que não agiu com excesso de poder, infração a lei ou estatuto para se permitir o redirecionamento da execução fiscal. Provimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional. (AgInt nos EDcl no REsp 1306790 / MG 2012/0014756-0, Relator Ministro OG FERNANDES, DJe 11/10/2017).

<sup>49</sup> Art. 798. Ao propor a execução, incumbe ao exequente: I - instruir a petição inicial com: a) o título executivo extrajudicial; b) o demonstrativo do débito atualizado até a data de propositura da ação, quando se tratar de execução por quantia certa; c) a prova de que se verificou a condição ou ocorreu o termo, se for o caso; d) a prova, se for o caso, de que adimpliu a contraprestação que lhe corresponde ou que lhe assegura o cumprimento, se o executado não for obrigado a satisfazer a sua prestação senão mediante a contraprestação do exequente; II - indicar: a) a espécie de execução de sua preferência, quando por mais

Na forma prevista na Lei 6.830/80, a execução fiscal se desenvolve segundo o rito nesta disposta, e com aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, segundo disposto no seu artigo primeiro. É uma execução por quantia certa da dívida ativa da Fazenda Pública, que tem natureza de título executivo extrajudicial, por força no disposto no inciso IX do art. 784 do Código de Processo Civil.

A legitimação ativa para a propositura da execução fiscal, de acordo com o disposto no artigo 1º da LEF,<sup>50</sup> pertence à Fazenda Pública, quer dizer, à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e às respectivas autarquias.

A legitimação passiva é daqueles que expressamente estão indicados no rol previsto no artigo 4º da LEF.<sup>51</sup>

Para João Aurino de Melo Filho e Marcos Paulo Sandri (2013), o rito da execução fiscal aplica-se apenas aos créditos das pessoas jurídicas da administração direta, e da administração pública indireta (autarquias e fundações), não podendo ser usada pelas sociedades de economia mista e empresas públicas, que devem utilizar a execução civil prevista no Código de Processo Civil.<sup>52</sup>

Na parte que mais interessa quanto à legitimação passiva, que é aquela que diz respeito ao responsável, se este não consta na certidão de dívida ativa, compete à Fazenda Pública pedir o redirecionamento<sup>53</sup> e fundamentar o requerimento, provando a ocorrência de uma das hipóteses que a autorizam, na forma

---

de um modo puder ser realizada; b) os nomes completos do exequente e do executado e seus números de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica; c) os bens suscetíveis de penhora, sempre que possível. Parágrafo único. O demonstrativo do débito deverá conter: I - índice de correção monetária adotado; II - a taxa de juros aplicada; III - os termos inicial e final de incidência do índice de correção monetária e da taxa de juros utilizados; IV - a periodicidade da capitalização dos juros, se for o caso; V - a especificação de desconto obrigatório realizado.

<sup>50</sup> Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

<sup>51</sup> Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra: I - o devedor; II - o fiador; III - o espólio; IV - a massa; V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e VI - os sucessores a qualquer título.

<sup>52</sup> Conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça, as autarquias que explorem atividades econômicas não podem utilizar a execução fiscal: [...] (REsp 35415 / RS).

<sup>53</sup> Segundo Hugo de Brito Machado (2010, p. 71-72), pode-se assim definir o redirecionamento na execução fiscal: "há de ser entendido como a utilização do processo de execução para alcançar bens de pessoas que não foram inicialmente indicadas como réus. O redirecionamento da execução fiscal consiste na providência destinada a tornar efetiva a responsabilidade de alguém que não foi colocado como réu. Providência visando a penhora de bens de alguém que, sem ter sido inicialmente colocado na condição de réu, é responsável pelo pagamento do crédito tributário em execução. O redirecionamento começa com o pedido, feito pela Fazenda Pública exequente, de citação da pessoa contra a qual o redirecionamento deve ocorrer, pessoa que há de ser necessariamente responsável pelo pagamento do crédito tributário em execução".

prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, possibilidade consagrada por parte da doutrina<sup>54</sup> e pelo Superior Tribunal de Justiça.<sup>55</sup>

Vislumbra-se neste posicionamento flagrante descompasso com as disposições legais. É que o redirecionamento sem a inclusão do responsável na certidão de dívida ativa não se coaduna com a necessidade de certeza quanto à cobrança, descaracterizando a execução forçada em face de título com este atributo, conforme esclarece Humberto Theodoro Júnior (2016, p. 71):

A rigor não se poderia sequer admitir a inclusão no executivo fiscal de pretensão corresponsável não figurante do título executivo, por falta de prévia certeza de sua obrigação. No entanto, por economia processual, a jurisprudência tem condescendido com a pretensão fazendária de inserir, diretamente no processo de execução, coobrigados do débito ajuizado.

O redirecionamento, ou seja, o prosseguimento da execução fiscal em desfavor do responsável deveria ser precedido de alteração ou substituição da Certidão de Dívida Ativa, na forma admitida no §8º do artigo 2º da LEF, mediante a devida apuração da responsabilidade do terceiro a ser incluído no termo de inscrição, nas hipóteses de causa superveniente, conforme entende James Marins (2014, p. 799):

Naturalmente, haverá situações em que a causa da responsabilidade será posterior à inscrição em dívida ativa e até mesmo posterior ao aforamento da execução fiscal. A hipótese que ocorre mais amiúde é a da extinção irregular da sociedade pelo abandono ulterior à ação executiva. Nesses casos, ocorrido o fato ensejador da responsabilidade do administrador, este deverá ser apurado na via administrativa, via emenda à CDA prevista no parágrafo §8º do artigo 2º da LEF. Nesse caso é perfeitamente possível o pedido de redirecionamento, desde que fundamentado e comprovado pela apuração administrativa prévia.

Quando o nome do responsável já consta na certidão de dívida ativa, a Fazenda Pública já se encontra autorizada a promover a execução contra sua pessoa, já que existe uma presunção de legitimidade decorrente da inscrição e da natureza do termo de inscrição, cabendo ao responsável o ônus de sua desconstituição.

Este entendimento foi sufragado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento submetido ao rito dos recursos repetitivos, conforme a seguinte decisão:

---

<sup>54</sup> João Aurino de Melo Filho (2013) entende que se tratando de situação modificadora da estrutura obrigacional, autorizando a responsabilização de um novo sujeito passivo, ocorrido depois de ajuizada a execução fiscal, ser dispensável qualquer ato adicional no procedimento administrativo, cabendo à Fazenda Pública apresentar o pedido de responsabilização do terceiro diretamente nos autos da execução fiscal.

<sup>55</sup> STJ (702.232/RS).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ART. 105, III, A, DA CF/1988. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. NOME DO EXECUTADO NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - CDA. CO-RESPONSÁVEL REDIRECIONAMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. RESPONSABILIDADE. MATÉRIA APRECIADA SOB O RITO DO ART. 543-C, DO CPC. (RESP 1.104.900/ES, DJE 01.04.2009) RESOLUÇÃO STJ 8/2008.

1. A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, na jurisprudência do Egrégio STJ, funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.

2. No julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 702.232/RS, da relatoria do E. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, a Primeira Seção desta Corte Superior assentou que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN; b) quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa; c) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na Certidão de Dívida Ativa - CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3.º da Lei nº 6.830/80.

3. Conseqüentemente, a Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp. 1.104.900/ES, representativo da controvérsia, nos termos do artigo 543-C, do Código de Processo Civil, reafirmou referido entendimento, no sentido de que, "se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.'" (Rel. Min. Denise Arruda, DJe 01.04.2009).

4. Recurso especial desprovido. (REsp 1182462 / AM RECURSO ESPECIAL 2010/0032100-7).

Malgrado o entendimento da Corte de Justiça uniformizadora da interpretação da legislação infraconstitucional, a ausência de requisitos e balizas para tornar válida a inclusão do nome do responsável na Certidão de Dívida Ativa concedeu à Fazenda Pública um poder de coerção sobre os terceiros mediante a utilização indevida deste expediente, algo que se assemelha a uma sanção política,<sup>56</sup> que é vedada de forma pacífica pela jurisprudência.

---

<sup>56</sup> Segundo Hugo de Brito Machado (1997, p. 232), "entende-se como sanção política, no âmbito do Direito Tributário, a restrição ou proibição imposta, ou a exigência feita ao contribuinte como meio indireto para obrigá-lo ao pagamento do tributo".

Não deveria ser a inclusão na Certidão de Dívida Ativa que permitisse a execução do sócio e a presunção de sua legitimidade, mas sim o processo administrativo prévio de apuração de sua responsabilidade é que deveria dar suporte à sua inclusão no termo de dívida, e sem o qual esta seria inválida em face da sua pessoa, pois, conforme Leandro Paulsen (2009, p. 7-20), “somente o resultado da atuação das partes em contraditório na formação do título executivo confere-lhe a presunção de legitimidade própria dos atos administrativos”.

Todavia, isto não tem sido a regra, sendo comum a constatação de que a Fazenda Pública inclui o sócio como codevedor na Certidão de Dívida Ativa, sem qualquer procedimento administrativo prévio de sua responsabilidade, e executa o responsável a quem caberá o pesado ônus de defesa na execução fiscal.

Segundo a Lei de Execuções Fiscais, proposta a execução, se desenvolverão atos processuais executivos com o fito de satisfação da obrigação devida e inadimplida, determinando a autoridade judiciária competente a citação do devedor para pagar ou garantir o juízo no prazo de 05 (cinco) dias: “Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas: [...]”.

Satisfeita a obrigação mediante o pagamento integral da dívida executada, acrescidos de juros, atualização monetária, multa, honorários e custas processuais, a execução será extinta.

Garantida a execução, o executado poderá oferecer embargos no prazo de 30 (trinta) dias, contados da intimação da penhora, do depósito em dinheiro ou da juntada da fiança bancária, restando assim suspensa a execução, tendo a Fazenda Pública igual prazo para impugnar os embargos opostos pelo devedor:

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;

III - da intimação da penhora.

Art. 17 - Recebidos os embargos, o Juiz mandará intimar a Fazenda, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento.

No caso de ausência de garantia da execução ou de sua insuficiência, cabe perquirir se o executado poderia opor-se à execução, em face da garantia de

ampla defesa e contraditório, e da inafastabilidade da tutela judicial como garantia individual do cidadão, já que pelo parágrafo 1º do artigo 16 da LEF, não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução: “Art. 16. [...] § 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.”

Para Hugo de Brito Machado Segundo (2004, p. 262), a questão merece sopesamento, eis que há de harmonizar-se o direito de oposição do executado e o direito do exequente a uma tutela efetiva. Isso porque “admitir a defesa do executado de modo amplo e incondicional, dentro do processo de execução, conduziria ao total fenecimento do direito do exequente a uma tutela eficaz”.

A primeira questão a tratar seria a possibilidade de oposição de embargos sem a garantia do juízo, à luz do novo Código de Processo Civil, Lei nº 11.382/2006, que na redação do seu Art. 736 eliminou esta exigência para que o devedor oponha-se à execução por meio de embargos, e sua aplicação à execução fiscal.

A despeito das divergências e da discussão doutrinária sobre a aplicação do art. 736 do CPC ao regime especial da execução fiscal, o Superior Tribunal de Justiça decidiu em recurso submetido ao rito dos recursos repetitivos que esta disposição não se aplica à LEF, que tem regra específica (art. 16, §1º), exigindo a garantia do juízo para a oposição à execução por meio de embargos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 739-A, §1º, DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE DE GARANTIA DA EXECUÇÃO E ANÁLISE DO JUIZ A RESPEITO DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO (FUMUS BONI JURIS) E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE DANO DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO (PERICULUM IN MORA) PARA A CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO DEVEDOR OPOSTOS EM EXECUÇÃO FISCAL.

[...]

6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 – artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos – não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, §1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal.

7. Muito embora por fundamentos variados – ora fazendo uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/73, ora trilhando o inovador caminho da teoria do “Diálogo das Fontes”, ora utilizando-se de interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz agora) – essa conclusão tem sido alcançada pela jurisprudência predominante, conforme ressoam os seguintes precedentes de ambas as Turmas deste Superior Tribunal de Justiça. Pela Primeira Turma: AgRg no Ag 1381229 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 15.12.2011; AgRg no REsp 1.225.406 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, julgado em 15.02.2011; AgRg no REsp 1.150.534 /

MG, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.11.2010; AgRg no Ag 1.337.891 / SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 16.11.2010; AgRg no REsp 1.103.465 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 07.05.2009. Pela Segunda Turma: AgRg nos EDcl no Ag n. 1.389.866/PR, Segunda Turma, Rei. Min. Humberto Martins, DJe de 21.9.2011; REsp, n. 1.195.977/RS, Segunda Turma, Rei. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17/08/2010; AgRg no Ag n. 1.180.395/AL, Segunda Turma, Rei. Min. CastroMeira, DJe 26.2.2010; REsp, n. 1.127.353/SC, Segunda Turma, Rei. Min. Eliana Calmon, DJe 20.11.2009; REsp, 1.024.128/PR, Segunda Turma, Rei. Min. Herman Benjamin, DJe de 19.12.2008.

8. Superada a linha jurisprudencial em sentido contrário inaugurada pelo REsp. n. 1.178.883 - MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 20.10.2011 e seguida pelo AgRg no REsp 1.283.416 / AL, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 02.02.2012; e pelo REsp 1.291.923 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 01.12.2011.

9. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008. (REsp nº 1272827-PE 2011/0196231-6, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, J: 22/05/2013, Primeira Seção, DJe 31/05/2013).

No caso de penhora insuficiente ou não integral da execução, o Superior Tribunal de Justiça também sedimentou o entendimento no REsp 1127815/SP,<sup>57</sup> julgado sob o rito dos recursos repetitivos, de que a sua insuficiência não seria causa bastante para determinar a extinção imediata dos embargos, sob pena de desequilíbrio entre as partes litigantes com favorecimento ao exequente, devendo, entretanto, ser oportunizado o seu reforço, tendo ainda neste mesmo julgado consignado que em situações excepcionalíssimas, "a insuficiência patrimonial do devedor é a justificativa plausível à apreciação dos embargos à execução sem que o executado proceda ao reforço da penhora, [...] desde que comprovada inequivocamente".

Ainda no campo da discussão sobre ampla defesa e o acesso à justiça para a oposição de embargos sem garantia, Humberto Theodoro Júnior (2016) destaca duas situações que merecem enfoque: a primeira, sobre o beneficiário da

<sup>57</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA INSUFICIENTE. APLICAÇÃO DE ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. AGRAVO REGIMENTAL. ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE PENHORA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ. 1. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1127815/SP sob o rito do art. 543-C do CPC, reafirmou que "a jurisprudência desta Corte Superior é remansosa no sentido de que não se deve obstar a admissibilidade ou apreciação dos embargos à execução pelo simples fato de que o valor do bem constrito é inferior ao valor exequendo, devendo o juiz proceder à intimação do devedor para reforçar a penhora". Ressaltou-se, ainda, que "a insuficiência patrimonial do devedor é a justificativa plausível à apreciação dos embargos à execução sem que o executado proceda ao reforço da penhora, [...], desde que comprovada inequivocamente". 2. A averiguação das alegações do agravante de que a hipótese não é de insuficiência de penhora, mas de inexistência de oferta de bens penhorados, demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em sede especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no REsp 1151031/RJ AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0145392-9)

justiça gratuita, a segunda, sobre os embargos opostos pelo sócio que teve redirecionada a execução contra sua pessoa.

No primeiro caso, o Superior Tribunal de Justiça pacificou que o beneficiário da justiça gratuita não pode se desincumbir da obrigação de garantia do juízo para oposição à execução por meio dos embargos, por esta ser caso de procedibilidade especial prevista da Lei 6.830/80.<sup>58</sup>

Na segunda hipótese, o Superior Tribunal de Justiça sedimentou que o sócio não precisa garantir a execução com bens próprios, se os bens constritos da pessoa jurídica já se encontravam constritos em valor suficiente a segurança do juízo, conforme julgamento proferido no REsp 865336/RS.<sup>59</sup>

Sobre estes posicionamentos, Humberto Theodoro Júnior (2016, p. 241-242) faz uma análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça à luz da garantia de acesso à justiça que merece transcrição:

---

<sup>58</sup> TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DO JUÍZO. BENEFICIÁRIO DA JUSTIÇA GRATUITA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DAS LEIS. 1. Não há violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso. 2. Discute-se nos autos a possibilidade de oposição de embargos à execução fiscal sem garantia do juízo pelo beneficiário da justiça gratuita. 3. Nos termos da jurisprudência do STJ, a garantia do pleito executivo fiscal é condição de procedibilidade dos embargos de devedor nos exatos termos do art. 16, § 1º, da Lei n. 6.830/80. 4. O 3º, inciso VII, da Lei n. 1.060/50 não afasta a aplicação do art. 16, § 1º, da LEF, pois o referido dispositivo é cláusula genérica, abstrata e visa à isenção de despesas de natureza processual, não havendo previsão legal de isenção de garantia do juízo para embargar. Ademais, em conformidade com o princípio da especialidade das leis, a Lei de Execuções Fiscais deve prevalecer sobre a Lei n. 1.060/50. Recurso especial improvido. (REsp 1437078 / RS).

<sup>59</sup> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA EFETIVADA SOBRE BENS DA EMPRESA. EMBARGOS À EXECUÇÃO OFERECIDOS PELO SÓCIO-GERENTE ANTERIORMENTE AO REDIRECIONAMENTO. PENHORA QUE APROVEITA A TODOS OS DEVEDORES. 1. A segurança do juízo é condição de procedibilidade dos embargos à execução, nos termos do art. 16, § 1º, da Lei nº 6.830/80. 2. É que a presunção que milita em favor do título executivo impõe à admissibilidade dos embargos a garantia do juízo, em face do seu efeito suspensivo, que se projeta com a inauguração de processo cognitivo no organismo do processo satisfativo, porquanto os embargos formam uma nova relação processual, autônoma e paralela àquela execução, cujo procedimento pressupõe requisitos próprios para constituição e desenvolvimento. (Precedentes: REsp 815.487/PE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 23.08.2007; REsp 946.573/SP, Rel. Ministro ALDIR PASSARINHO JUNIOR, QUARTA TURMA, DJ 08.10.2007; REsp 411.643/GO, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, TERCEIRA TURMA, DJ 15.05.2006; REsp 545.970/MG, Rel. Ministro BARROS MONTEIRO, QUARTA TURMA, DJ 10.10.2005; REsp 799.364/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, DJ 06.02.2006). 3. A regra da imprescindibilidade de garantia do juízo tem sido mitigada pela jurisprudência desta Corte Superior, a qual admite os embargos nas hipóteses de insuficiência da penhora, desde que esta venha a ser suprida posteriormente. (Precedentes: REsp 803.548/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 04.06.2007; REsp 792.830/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, DJ 29.05.2006; REsp 983.734/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJ 08.11.2007).[...] 7. Recurso especial desprovido. (REsp 865336/RS RECURSO ESPECIAL 2006/0146022-4).

Dessa forma, a jurisprudência do STJ, levando em conta a tendência legal de facilitar a defesa em juízo, tem mitigado a regra da imprescindibilidade de garantia completa do juízo, admitindo, por exemplo, os embargos nas hipóteses até de insuficiência da penhora, desde que ela venha a ser suprida posteriormente.

[...]

Andou bem, a nosso ver, o STJ, porquanto, no moderno processo constitucional justo, não cabe ao judiciário exacerbar na formulação de barreiras formais, para dificultar ou impedir o direito fundamental de acesso à justiça. [...]

Mesmo diante da total ausência de bens hábeis à garantia do juízo executório, entende-se que os embargos devem ser conhecidos, sob risco de amesquinamento dos princípios constitucionais em favor da exegese literal do art. 16, §1º da LEF, com bem esclarece Hugo de Brito Machado Segundo (2004), já que a segurança do juízo deveria ser interpretada não como uma condição de procedibilidade dos embargos, mas como um requisito para concessão de efeito suspensivo da execução.

Destaque-se que a efetividade do direito do credor não estará sendo reduzida, vez que a qualquer momento o aparecimento de bens poderá ser suscitado pela Fazenda Pública, que reclamará a sua penhora.

Se na execução não for localizado o devedor ou não forem encontrados bens, a execução ficará suspensa por até 1 (um) ano, findo o qual será o processo arquivado e poderá ser decretada a prescrição intercorrente ao cabo de 5 (cinco) anos: “STJ Súmula 314: Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça buscou preservar a segurança jurídica evitando a imprescritibilidade da dívida, e conforme a posição de Hugo de Brito Machado Segundo (2010, p. 208), “não se trata de prazo prescricional. Não se alterou a forma de contá-lo, seus termos inicial e final, nem o número de anos ao cabo do qual está consumado”.

Sobre prescrição intercorrente na execução fiscal, encontrava-se pendente de definição no Superior Tribunal de Justiça a forma de contagem deste prazo, pois existiam decisões que sustentavam ser desnecessária uma decisão suspendendo o processo, interpretação a favor do contribuinte, enquanto outras indicavam ser imprescindível uma decisão determinando a suspensão, e que só a partir de então seria contado o prazo prescricional de 05 (cinco) anos. A matéria foi

discutida na 1ª Seção da Corte Uniformizadora da interpretação da legislação infraconstitucional, no recurso especial nº 1.340.553-RS, tendo restado decidido em julgamento, que ocorreu sob o rito dos recursos repetitivos, que seria despicienda uma decisão judicial que suspendesse a execução.<sup>60</sup>

Como já dito, a execução fiscal visa à satisfação do crédito regularmente inscrito em dívida ativa, e encontra-se estruturada para a prática de atos executivos e de força que objetivem este fim, cabendo à atuação do Estado-Juiz a sua efetivação por intermédio da prestação jurisdicional, mas respeitando os direitos do executado, para que os atos de coerção eventualmente necessários não sejam praticados em descompasso com os ditames legais ou mediante força desproporcional.

A defesa do executado em face da execução fiscal expressa-se no amplo acesso ao Judiciário e inafastabilidade da jurisdição, e para os limites deste trabalho, trata-se com foco no contencioso entre o responsável executado e o fisco que busca direcionar o executivo fiscal à sua pessoa.

Antes de se falar propriamente e mais à frente das ações em espécie que contestam a execução, convém dizer que o art. 38 da Lei 6.830/80 limita a discussão da dívida ativa apenas aos embargos à execução, com exceção do mandado de segurança, da ação de repetição de indébito e da ação declaratória da dívida, o que constitui uma evidente e inconstitucional restrição de acesso à tutela jurisdicional, fruto do caráter ditatorial da Lei de Execuções Fiscais, que não teve recepção pela ordem constitucional inaugurada pela Carta de 1988.

---

<sup>60</sup> RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015 (ART. 543-C, DO CPC/1973). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SISTEMÁTICA PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE (PRESCRIÇÃO APÓS A PROPOSITURA DA AÇÃO) PREVISTA NO ART. 40 E PARÁGRAFOS DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (LEI N. 6.830/80). 1. O espírito do art. 40, da Lei n. 6.830/80 é o de que nenhuma execução fiscal já ajuizada poderá permanecer eternamente nos escaninhos do Poder Judiciário ou da Procuradoria Fazendária encarregada da execução das respectivas dívidas fiscais. 2. Não havendo a citação de qualquer devedor por qualquer meio válido e/ou não sendo encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora (o que permitiria o fim da inércia processual), inicia-se automaticamente o procedimento previsto no art. 40 da Lei n. 6.830/80, e respectivo prazo, ao fim do qual restará prescrito o crédito fiscal. Esse o teor da Súmula n. 314/STJ: "Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente". 3. Nem o Juiz e nem a Procuradoria da Fazenda Pública são os senhores do termo inicial do prazo de 1 (um) ano de suspensão previsto no caput, do art. 40, da LEF, somente a lei o é (ordena o art. 40: "[...] o juiz suspenderá [...]"). Não cabe ao Juiz ou à Procuradoria a escolha do melhor momento para o seu início. No primeiro momento em que constatada a não localização do devedor e/ou ausência de bens pelo oficial de justiça e intimada a Fazenda Pública, inicia-se automaticamente o prazo de suspensão, na forma do art. 40, caput, da LEF.(...).( Resp.1.340.553-RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJU 16/10/2018).

Portanto, o responsável executado pode discutir a obrigação que lhe é direcionada pelo executivo fiscal por meio dos embargos à execução, ações autônomas de natureza declaratória e condenatória, mandado de segurança e exceções de pré-executividade.

Segundo Cleide Previtali Cais (2004), a discussão judicial do contribuinte inconformado com algum aspecto da obrigação tributária pode até mesmo surgir antes de o lançamento ser efetuado, e cita o exemplo de contribuinte que discute algum aspecto de uma isenção que tenha direito, relativamente à obrigação tributária ainda não constituída pelo lançamento.

No caso da responsabilidade, o responsável pode contestar a obrigação direcionada por meio de mandado de segurança, que como ação constitucional contra ato de autoridade que viole direito líquido e certo<sup>61</sup> pode amparar qualquer lesão ou ameaça a direito.

Assim, nos dias atuais o mandado de segurança comparece como uma das mais destacadas garantias consignadas no atual texto constitucional, consoante o escólio de Celso Antônio Bandeira de Mello (1986, p. 7), para quem tal figura apresenta-se como uma das “vias mais necessárias e mais caras à realização ou à defesa da realização dos valores transfundidos no Estado de Direito”.

No caso, o mandado de segurança visaria resguardar direito líquido e certo do responsável, violado mediante inscrição em dívida ativa sem qualquer formalidade de apuração da sua responsabilidade, ou sem que se tivesse dado o direito de ser regularmente intimado para apresentar defesa em processo administrativo fiscal.

Assim, e conforme esclarece Hugo de Brito Machado Segundo (2004, p. 309), “o mandado de segurança pode ser utilizado, ainda, não propriamente para impugnar de modo direto o lançamento, mas para discutir aspectos do processo administrativo de controle de sua legalidade”.

A omissão na apuração de responsabilidade do executado pelo débito executado permitiu a inscrição em dívida ativa da sua pessoa como co-devedor, sem o atendimento dos requisitos formais de validade que o tornasse legitimado

---

<sup>61</sup> LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;

passivamente para cobrança executiva judicial, e seria uma das situações de possível impetração mandamental.

Decorrência natural do deferimento da ordem mandamental neste caso seria a abertura de prazo de defesa no processo administrativo, com invalidação da inscrição em dívida e da execução porventura proposta.

As ações de natureza declaratória e condenatória teriam o mesmo condão de impugnação da responsabilidade, mas, como ações de conhecimento, permitiriam ampla instrução probatória e assim ofereceriam mais espaço para a discussão da responsabilidade do terceiro.

No caso da ação de natureza declaratória, esta poderá limitar-se à existência ou inexistência de uma relação jurídica, ou até mesmo ao seu modo de ser, consoante disposto no art. 19 do Código de Processo Civil.<sup>62</sup>

Importante destacar que o novo Código de Processo Civil inovou quanto à ação declaratória, já que o Código de 1973 previa no seu artigo 4º apenas a possibilidade de declaração de existência ou inexistência de uma relação jurídica, e agora “o modo de ser”<sup>63</sup> pode ser objeto da declaração judicial, no que, para Fredie Didier (2017, p. 331), é a consagração do que já se encontra sumulado pelo STJ,<sup>64</sup> e era defendido há muitos anos pela doutrina.

Para o tema da responsabilidade tributária, esta mudança pode ter importantes reflexos, já que o terceiro pode buscar não apenas declaração de que não seja responsável, mas quanto à devida interpretação que se deve dar a um ato praticado e suas repercussões na constituição da obrigação tributária.

A ação que declare a inexistência de responsabilidade do terceiro pelo débito executado terá inegável força executiva, por força do artigo 20 do CPC,<sup>65</sup> conforme já definido pelo Superior Tribunal de Justiça,<sup>66</sup> ao decidir que sentenças declaratórias (que reconhecem um direito) podem ser executadas nos mesmos autos, evitando, assim, o ajuizamento de um novo processo.

---

<sup>62</sup> Art. 19. CPC - O interesse do autor pode limitar-se à declaração: I - da existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica;

<sup>63</sup> “O modo de ser” refere-se à maneira exata como deve ser interpretado um contrato, ou para interpretar uma decisão judicial. Veja-se a Súmula 181 do STJ: “É admissível ação declaratória, visando a obter certeza quanto à exata interpretação de cláusula contratual.

<sup>64</sup> Súmula 181 - É admissível ação declaratória, visando a obter certeza quanto à exata interpretação de cláusula contratual.

<sup>65</sup> Art. 20. É admissível a ação meramente declaratória, ainda que tenha ocorrido a violação do direito.

<sup>66</sup> REsp 1.261.888/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 1ª seção.

A ação anulatória do débito tem natureza declaratória e condenatória, e o objeto, no caso de responsabilidade tributária, seria a anulação do ato administrativo que permitiu a inscrição do terceiro no termo de dívida ativa, podendo ter como causa de pedir questões formais não seguidas, como também o próprio mérito da responsabilidade da pessoa do sócio ou administrador.

Os embargos à execução é a ação mais usual para a impugnação da obrigação exequenda pelo executado, na forma do artigo 16 da Lei 6.830/80, sendo, segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2004, p. 295), ação cujo “principal objetivo é obter a invalidação, total ou parcial, do título executivo, e, por conseguinte, obter a invalidação da execução por ele aparelhada”.

Por óbvio que no caso do responsável executado, o seu pedido pode limitar-se à invalidação do título na parte que declarou a sua co-obrigação pela dívida, e, como consequência, a sua exclusão do polo passivo da demanda executiva.

Quanto à exceção de pré-executividade, esta é produto da doutrina, em especial a partir de Parecer de Pontes de Miranda (1975, p. 125-139), que no citado documento produz lição cujo essencial ora é transcrito:

Seria atribuir-se aos juízes poder incontrolável de executar sem que a pessoa contra quem se expede o mandado de penhora pudesse alegar incompetência de juízo, inclusive *ratione materiae*, ou suspeição do juiz, ou falta de pressupostos para a executividade do título (*lato sensu*). Seria absurdo, por exemplo, que os juízes incompetentes, ou suspeitos, ou por despacho baseado em títulos falsos, ou sem eficácia contra o demandado (ou seja, assinado por outrem, que tem o mesmo nome, ou assinado, em nome do demandado, sem que tivesse o subscritor poderes de apresentação ou representação), pudesse determinar a penhora sem ensejo para a alegação.

Posteriormente, os tribunais construíram este instrumento processual de defesa do executado, e não obstante seu uso inicial apenas para questões de ordem pública, a sua efetividade na defesa dos contribuintes contra alguns abusos fazendários conduziu à ampliação de seu campo de incidência.

Por estas razões, tem sido muito utilizada pelos terceiros, que são acionados como responsáveis pelo crédito tributário executado pela Fazenda Pública.<sup>67</sup>

---

<sup>67</sup> PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - PROCESSO DE EXECUÇÃO - EMBARGOS DO DEVEDOR - NULIDADE - VÍCIO FUNDAMENTAL - ARGÜIÇÃO NOS PRÓPRIOS

A exceção de pré-executividade é uma espécie excepcional de defesa, específica em processo de execução, ou seja, independentemente de embargos do devedor, em que o executado promove a sua defesa pedindo a extinção do processo, por falta do preenchimento dos requisitos legais. É uma mitigação ao princípio da concentração da defesa, que rege os embargos do devedor.

Há possibilidade de serem arguidas também causas modificativas, extintivas ou impeditivas do direito do exequente (v.g. pagamento, decadência, prescrição, remissão, anistia, ilegitimidade das partes, etc.), desde que desnecessária qualquer dilação probatória, ou seja, desde que seja de plano por prova documental inequívoca, reste comprovada a inviabilidade da execução.

O Superior Tribunal de Justiça não ignorou essa evolução e consignou em seus julgados o seguinte:<sup>68</sup>

o espectro das matérias suscetíveis através da exceção tem sido ampliado por força da exegese jurisprudencial, admitindo-se, por exemplo, a arguição de prescrição, ou mesmo de inconstitucionalidade da exação que deu origem ao crédito exequendo, desde que não demande dilação probatória (exceção *secundum eventus probationis*). (REsp 744.770/PB, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20.03.2007, DJ 23.04.2007 p. 232).

E na execução fiscal o próprio Superior Tribunal de Justiça sumulou a possibilidade de utilização da exceção de pré-executividade: “Súmula 393 - A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

Assim, não resta mais qualquer discussão sobre o seu cabimento como meio de defesa na execução fiscal em matérias que não demandem produção de provas e sejam cognoscíveis de ofício, inclusive com a condenação da Fazenda Pública ao pagamento de honorários constituído pelo executado excipiente.<sup>69</sup>

---

AUTOS DA EXECUÇÃO - CABIMENTO - ARTIGOS 267, § 3º, 585, II; 618, I, DO CPC. I - A nulidade, como vício fundamental do título, pode ser argüida independentemente de Embargos do devedor, assim como pode e cumpre ao juiz declarar de ofício a inexistência de seus pressupostos formais contemplados na lei Processual Civil. II - Admissível, como condição de pré-executividade, o exame da liquidez, certeza e exigibilidade do título a viabilizar o processo de execução. III - Recurso conhecido e provido. Acórdão RESP 124364/PE; RECURSO ESPECIAL. Relator Ministro WALDEMAR ZVEITER (1085). TERCEIRA TURMA Decisão por unanimidade, conhecer do recurso especial e lhe dar provimento.

<sup>68</sup> REsp 744.770/PB, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20.03.2007, DJ 23.04.2007 p. 232.

<sup>69</sup> Recurso Especial 1185036/PE julgado sob o rito dos recursos repetitivos: Ementa PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. FAZENDA PÚBLICA SUCUMBENTE. CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. POSSIBILIDADE. 1. É

As questões referentes à responsabilidade dos sócios, em regra demandam dilação probatória, e caso o sócio tenha sido previamente chamado a se defender, a sua contestação deverá ser feita nos embargos à execução ou em ação autônoma. Na hipótese de direcionamento sem defesa prévia, poderá utilizar a defesa no incidente próprio previsto no artigo 133 do Código de Processo Civil, conforme mais à frente no capítulo quarto.

Teresa Arruda Alvim e James Marins (1994) classificam as ações judiciais tributárias em ações exacionais e ações antiexacionais, sendo que naquelas tem-se a Fazenda Pública no polo ativo, e nestas, os contribuintes.

Dentre as ações exacionais, neste capítulo aborda-se a execução fiscal, e entre as antiexacionais, as de defesa são mais comumente manejadas pelos executados, sendo possível a discussão da responsabilidade tributária em menor ou maior extensão no bojo de todas, sempre dependendo das circunstâncias de ordem fática e legal que o caso possa ensejar.

#### **4.5 Devido processo Legal na execução fiscal: Ampla Defesa e Contraditório**

No Estado de Direito, as leis são criadas pelo próprio Estado, através dos órgãos legislativos, passam a vigorar e devem ser obedecidas pelos indivíduos e pelo poder público, que fica adstrito ao cumprimento das regras nos limites por ele mesmo imposto, não sendo, portanto, ilimitado o poder estatal, que deve ser controlado ante a atuação conjunta dos poderes do próprio Estado.

Diante disto, o Estado Democrático de Direito assume papel de incidência fundamental para a atuação dos órgãos estatais, mas carece, em contraposição, de uma efetiva compreensão quanto ao seu papel de conformador da ordem jurídica.

Aqui, no entanto, há o problema de saber de qual Estado se está tratando, pois a depender do Estado que se quer - social ou liberal -, podem-se ter visões distintas.

Por isso, para Paulo Bonavides (1996), o Estado liberal rejeita o elemento popular na formação da vontade estatal do direito, perpetuando injustiças.

---

possível a condenação da Fazenda Pública ao pagamento de honorários advocatícios em decorrência da extinção da Execução Fiscal pelo acolhimento de Exceção de Pré-Executividade.

Enquanto isto, Hans Kelsen (1996) sustenta que Estado e direitos são conceitos idênticos, eis que a sua teoria pura desvincula qualquer conteúdo que não seja aquele positivado.

O artigo primeiro da Carta constitucional de 1988<sup>70</sup> proclama que a República Federativa do Brasil deverá constituir-se em Estado Democrático de Direito, o que traz o significado e a exigência de um Estado a reger-se pelo primado do Direito e de normas democráticas, com respeito aos direitos e garantias fundamentais.

Abstraindo-se de qualquer concepção política ou ideológica, parece extreme de dúvidas que o Estado atual encontra-se comprometido com questões de cunho social e econômico, e não obstante a concretização de boa parte destes anseios se faça por meio do Direito, a sua efetivação dá-se por meio da política, que deve ser exercida em ambiente democrático. Por isso mesmo, Hans Kelsen (2000) considera a democracia como governo do povo um procedimento político.

Nesta mesma toada, importante a exposição que José Afonso da Silva (1999, p. 138) oferece sobre este tema:

Politicamente, o objetivo da democracia é a libertação do indivíduo das coações autoritárias, a sua participação no estabelecimento da regra, que, em todos os domínios, estará obrigado a observar. Econômica e socialmente, o benefício da democracia se traduz na existência, no seio da coletividade, de condições de vida que assegurem a cada um a segurança e a comodidade adquirida para a sua felicidade.

O Estado Democrático de Direito, portanto, deve concretizar-se não apenas no plano formal, mas sim pelo esboço de instrumentos adequados à sua conformação em todas as dimensões da vida em sociedade, mas conscientes de que a participação no processo democrático é imprescindível para seu aperfeiçoamento, pois como bem diz Denis L Rosenfield (1994, p. 43-44), “a incompletude e a imperfeição enquanto princípios do imaginário democrático fazem com que não se confira a nenhuma realidade o caráter de acabada e fechada em si mesma”.

Em conclusão, o Estado Democrático que importa aqui é aquele que assegure a devida aplicação da Constituição Federal, sendo essencial como aspecto da soberania popular a prevalência de um Estado Constitucional que garanta a

---

<sup>70</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]

existência de órgãos judiciais livres e independentes para a solução dos conflitos entre os indivíduos e inclusive com o próprio Estado.

Conforme já exposto, no Estado constitucional cabe ao Poder Judiciário a tutela de interesses em conflito entre os cidadãos e até mesmo entre esses e o próprio Estado, tendo esta função o nome de jurisdição, na forma conceituada por Fredie Diddier Jr. (2017, p. 174):

A jurisdição é função atribuída a terceiro imparcial (a) de realizar o Direito de modo imperativo (b) e criativo (reconstrutivo) (c), reconhecendo/efetivando/protegendo situações jurídicas (d) concretamente deduzidas (e), em decisão insuscetível de controle externo (f) e com aptidão para tornar-se indiscutível (g).

Elementos e conceitos de jurisdição e processo assumem grande relevo no âmbito do direito constitucional, considerando-se que por meio dos instrumentos e procedimentos do Direito Processual, o Estado exercerá seu papel de fiador da paz social e porá em prática, de forma efetiva, as emanações exaradas pelos órgãos judiciários.

Neste diapasão, o direito à jurisdição estatal emerge como um direito fundamental do cidadão dentro do Estado Democrático de Direito, tendo a função precípua de proteção dos seus direitos.

Dentre as decorrências do direito fundamental à jurisdição estatal está o de acesso à justiça ou de inafastabilidade do controle judicial, estampado no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988.<sup>71</sup>

O direito à jurisdição é assim, indubitavelmente, uma garantia fundamental, posto ser indispensável à pessoa e necessário à sociedade a segurança às relações intersubjetivas, diante da existência de órgão estatal imparcial destinado a dirimir os conflitos mediante a aplicação da Lei.

Paulo Bonavides (2002, p. 514), ao tratar de direitos fundamentais, cita Carl Schmitt (1954) e revela o seguinte:

Os direitos fundamentais propriamente ditos são, na essência, entende ele, os direitos do homem livre e isolado, direitos que possui em face do Estado. E acrescenta: numa acepção estrita são unicamente os direitos da liberdade, da pessoa particular, correspondendo de um lado ao conceito do Estado burguês de Direito, referente a uma liberdade, em princípio ilimitada diante de um poder estatal de intervenção, em princípio limitado,

---

<sup>71</sup> XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; [...]

mensurável e controlável.

Assim sendo, resta claro que o acesso à jurisdição estatal é uma garantia fundamental de liberdade do cidadão, que compõe seu direito democrático e inalienável de defesa de seus interesses materiais subjetivos.

No atual estágio de atuação da Fazenda Pública na execução tributária, o que mais importa é a arrecadação, eis que o direito tributário como sistema de limites à atuação estatal transformou-se em mero “direito arrecadatório”, na feliz expressão de James Marins (2009).

Para James Marins, o Direito Tributário perdeu sua função essencial de ser um sistema de regras apto a limitar a atuação do Estado no exercício da sua competência tributária, impedindo o abuso e arbítrio em desfavor do contribuinte, e passou a conceder privilégios em demasia à Fazenda Pública, conforme exposto mais amiúde no item 4.2.

Igual restrição de direitos se encontra nos procedimentos de cobrança, posto que o devido processo legal tem sofrido a mitigação do seu alcance, em favor do axioma da supremacia e indisponibilidade do interesse público, tão bem combatido por Humberto Ávila (2007, online) em artigo sobre a matéria, no qual diz:

Não se pode olvidar que a qualificação jurídica de um princípio permanece questionável se ele se apresenta em absoluta contradição com outras normas-princípios, se ele não se deixa reconduzir a natureza das coisas ou a ideia de direito (como, por exemplo, a segurança, o bem-comum como repartição de bens exteriores).

Em complemento ao que acima restou exposto por Humberto Ávila (1998, p. 27), ele ainda lembra que “o interesse público não é determinável objetivamente, pois há muita dificuldade de determinação do que seja interesse e o que seja público”.

O Estado por vezes age restringindo liberdades e bens, e de forma repetida invadindo o espaço de liberdade individual, compreendidas tais palavras na sua acepção mais ampla.

Em reação a isto, toda atuação estatal tem de ocorrer em absoluta conformidade com o princípio jurídico do devido processo legal,<sup>72</sup> cujas raízes

---

<sup>72</sup> Recorda Celso Ribeiro Bastos (1990, p. 209) que “o princípio se caracteriza por sua excessiva abrangência, e quase que se confunde com o Estado de Direito. A partir da instauração deste, todos passaram a se beneficiar da proteção da lei contra o arbítrio do Estado”.

históricas remontam ao século XIII, e que decisivamente influenciou os contornos do direito inglês e americano.<sup>73</sup>

Relativamente ao signo “devido”, a significação deste adjetivo no contexto normativo em que ele se encontra está umbilicalmente jungida aos anseios congênitos ao Estado Democrático de Direito (art. 1º, CF/88), princípio estruturante da ordem constitucional brasileira que reclama uma participação ativa dos cidadãos.

Nesta direção, o sentido de Democracia Construtiva em desenvolvimento por Carlos Marden (2018, p. 10) tem inserção, na medida em que, pelas suas palavras, o sistema democrático deve assegurar que as decisões que promanam do Estado devem estar conformadas dentro de um sistema “no qual seja assegurada a máxima capacidade de influência das pessoas”.

Tendo em vista os pressupostos que orientam este trabalho, seria forçoso postular por um “devido procedimento legal”, garantia fundamental de onde emanariam direitos e garantias a serem assegurados ao executado no bojo da execução fiscal, de forma a assegurar que a legítima atuação estatal de recuperação dos seus créditos não fosse feita ao arrepio das formalidades exigidas.

Pelo ângulo da garantia dos particulares enquanto sujeitos passivos da atuação estatal, o devido processo determina certas características inafastáveis do processo judicial, nas suas dimensões formal e substancial, com respeito ao contraditório, juiz natural, duração razoável do processo, e a decisões adequadas, sob o plano da proporcionalidade e razoabilidade.

Tido como precursor da regra *rule of law* (“supremacia do direito”) do sistema britânico, desde a sua concepção inicial, este verdadeiro sobreprincípio associou-se à ideia de submissão do poder público à lei, ao mesmo tempo em que primordialmente destinou-se a proteger direitos individuais contra ações estatais abusivas.

Lucia Valle Figueredo (1997, p. 7-18), ao sustentar que o devido processo legal requer o respeito da igualdade na lei (igualdade substancial) e perante a lei (igualdade formal), lembra ser inadmissível imaginar que “o texto constitucional empregasse a cláusula do devido processo legal apenas com seu aspecto formal, com o aspecto do século passado”.

---

<sup>73</sup> Sobre o desenvolvimento do *due process of law* tanto nos sistemas da *comon law* como nos do clássico direito romano-germânico (GRINOVER, 1973).

No Brasil, a absorção expressa *due process of law* somente aconteceu com o advento da CF/88, que elevou o direito ao devido processo legal à condição de autêntica garantia constitucional.

Com efeito, por intermédio das solenidades – garantias, que promanam da cláusula do *due process of law*, pretende-se ver assegurada a efetividade de direitos fundamentais contemplados na ordem jurídico-constitucional.

Segundo Humberto Ávila (AVILA, 2016, p. 122), “os princípios atuam sobre outras normas de forma direta e indireta”, e no caso em apreço, de aplicação do princípio do devido processo legal na execução fiscal, o aludido princípio deve ter o peso necessário a determinar a consequência normativa de forma direta.

Aqui não se pode perder de vista que o *due process of law* ratifica o disposto no art. 5º, inciso II, da CF/88 (princípio da estrita legalidade), à medida que ele requer que eventuais invasões das esferas subjetivas dos particulares somente aconteçam se houver autorização expressa de lei *stricto sensu*.

Apesar de alguns autores não considerarem a execução como processo, mas sim como um procedimento, e por isto imune ao contraditório, assim não se deve entender, pois inexistente atuação estatal jurisdicional que possa obliterar o devido processo legal.

Ademais, e sobre a questão procedimental e o agir estatal na perspectiva do devido processo legal, informa com precisão Carlos Cesar Sousa Cintra (2018, p. 8):

A vigente Magna Carta posicionou destacadamente o complexo sequencial de atos ('procedimentos') em todos os âmbitos de ação estatal (Poder Executivo, Legislativo e Judiciário). A partir da nova ordem constitucional, o agir do Estado necessitará nortear-se por aquela perspectiva procedimentalizante.

A conexão do exercício das funções estatais com o procedimento mostra-se verdadeiro consectário da opção manifestada no princípio do 'Estado Democrático de Direito' (art.1º., CF88), que trouxe para as autoridades (membros do Poder Executivo, *in exemplis*) o inarredável dever de proporcionar uma maior participação dos cidadãos nos momentos em que o Estado atua.

[...]

Noutro giro verbal: a citada procedimentalidade introduzida pela vigente Constituição, que tem como *meta opta* favorecer a contenção do exercício 'poder estatal', impulsiona a postular por mudanças no distanciado relacionamento até então travado entre Estado e sociedade.

Ora, o direito à tutela jurisdicional emerge como direito fundamental no Estado Democrático de Direito, que dentre os vários componentes, destaca-se o

princípio da inafastabilidade do controle judicial em face de qualquer pretensão das partes litigantes, e da efetiva participação destas em todo o procedimento.

Neste sentido, esclarece Carlos Marden (2012, p. 24-41):

[...] na compreensão da Teoria Constitucionalista, a Constituição Federal assegura ao cidadão direito fundamental ao processo (enquanto metodologia de garantia de seus direitos fundamentais). Ademais, não se trata de qualquer tipo de processo, mas sim de um procedimento compatível com o modelo constitucional de processo, ou seja, ao formatar os procedimentos, deve o legislador ordinário estar atento ao atendimento dos princípios constitucionais pertinentes ao tema. Em outras palavras, o modelo constitucional de processo oferece a moldura dentro da qual podem ser configurados os diversos procedimentos existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

[...]

[...] far-se-á imperativo o entendimento de que o processo, para ser democrático, não poderá ter caráter autoritário, mas deverá ter por premissa a participação de todos os interessados no provimento. Ademais, não é suficiente que lhes sejam franqueada a ação e a possibilidade de discurso, mas também é preciso que os seus argumentos sejam levados em consideração, de forma que eles possam ser considerados não apenas destinatários, mas efetivamente co-autores do provimento (decisão judicial).

Entretanto, a formal disposição quanto à certeza de atuação procedimental dos órgãos jurisdicionais não se faz suficiente para que a material fruição do devido processo legal seja alcançada, já que o Estado-juiz não pode prescindir dentro do modelo constitucional de processo, de ser destinatário da substancial participação e influência das partes na formação da sua convicção, e na legitimação dos fundamentos da sua decisão.

Diz-se isto dado que atualmente existe uma tentativa de consolidação da ideia de restrição da jurisdição ao processo de conhecimento (embargos à execução e ações autônomas), reduzindo ou quase anulando qualquer cognição no espaço do executivo estatal.

Nesta direção, Alcalá-Zamora y Castilho (1970) diz em que a unidade da relação jurídica e da função processual se estende ao longo de todo o procedimento, em vez de romper-se em um dado momento.

A execução busca a satisfação de direitos já acertados em sentenças judiciais ou em títulos executivos extrajudiciais, o que não impede que relações reflexas sejam instauradas e independam da discussão sobre o crédito.

A questão da responsabilidade do sócio, *exempli gratia*, pode surgir apenas no curso da execução, inclusive por causa superveniente – caso do

redirecionamento -, o que faz gerar uma discussão que não poderá estar imune a incidência do devido processo legal.

A situação suso mencionada implicará, no curso da execução, uma decisão de responsabilização pelo débito executado, que deve exigir a instauração do contraditório, independentemente do rito do procedimento, conforme o escólio de José Alfredo Baracho (2008, p. 20):

O direito ao contraditório decorre da exigência de co-participação paritária das partes, no processo formativo da decisão judicial [...]. Não se podem buscar a simplicidade e eficácias processuais, com sacrifício das garantias fundamentais do processo, com procura de sistema jurídico menos opressivo e menos gravoso economicamente.

Corolários da garantia constitucional do *due process of law*, os princípios da ampla defesa e do contraditório têm aplicação onde quer que haja exercício de função estatal judicante, que obrigatoriamente estruturar-se-á conforme esquemas processuais em sentido estrito.

Na esteira do que disse Elio Fazzalari (2006, p. 119),

O processo é um procedimento em contraditório apresentado como instrumento da jurisdição, na qual estão destinados a participar os destinatários do ato final, de modo que o autor não possa obliterar suas atividades.

De seu turno, segundo a Constituição Federal, o clássico direito fundamental da ampla defesa, lídimo consectário do contraditório, não tem acepção *ratione materiae* encurtada. Pela carta constitucional e seus princípios fundamentais, garante-se a máxima possibilidade de efetividade dos interesses que a ordem jurídica buscou preservar, sendo por isso que Humberto Ávila (2016, p. 123) assim se manifesta ao tratar da eficácia dos princípios:

No plano da eficácia direta, os princípios exercem uma função integrativa, na medida em que justificam agregar elementos não previstos em subprincípios ou regras. Mesmo que um elemento inerente ao fim que deve ser buscado não esteja previsto, ainda assim o princípio irá garanti-lo. Por exemplo, se não há regra expressa que oportunize a defesa ou abertura de prazo para manifestação da parte no processo – mas elas são necessárias - elas deverão ser garantidas com base direta no princípio do devido processo legal.

O exemplo oferecido por Humberto Ávila se aplica perfeitamente à necessidade de defesa do sócio gerente ou administrador que tenha redirecionada a

execução fiscal a sua pessoa, já que mesmo que não existisse clareza na regra quanto à possibilidade de defesa através de instrumento processual criado com esta intenção, o princípio do devido processo legal deve ter aplicação direta sobre a questão, evitando qualquer limitação de fruição deste direito.

Como já reportado alhures, consolidou-se no âmbito da execução dos créditos estatais a teoria ou ideia de que este procedimento teria uma natureza unilateral, quase sancionadora do Estado sobre o indivíduo.

Consequência disso é a aparência de unicidade dentro da execução fiscal, do direito sobre o crédito e do direito de agir para satisfazer o crédito, sobre o qual o Estado deita os dogmas de supremacia e indisponibilidade pública, interditando qualquer discussão sobre a incidência do devido processo legal, dentro da ideia de que a execução dos créditos públicos serviria apenas para atuação da Fazenda.

A Lei 6.830/80 – Lei de Execução Fiscal foi posta em vigor em pleno período ditatorial, e não surpreende que resquícios de um procedimento inquisitorial componham a sua gênese. O que espanta é a admissão de que isto ainda viceje em pleno século XXI.

Na vigência do Estado Democrático de Direito, no bojo do processo civil com moldura constitucional, não se pode admitir procedimentos judiciais apenas com perspectiva formal de direitos, eis que na verdade impõe-se que o Estado Democrático seja realizado plenamente em toda a atividade jurisdicional.

Neste contexto, veja-se a lição de Wolfgan Martens (*apud* ÁVILA, 2007, p. 27):

No Estado Constitucional Democrático são fundamentalmente as normas constitucionais que regulam quais interesses devem, nos seus pormenores, ser seguidos como interesse dos Estados e como isso deve suceder, e isso será necessariamente determinado pelo legislador nos limites por elas estabelecidos. Sem essa juridicização por meio da Constituição e das leis é, também na democracia, juridicamente irrelevante à invocação a interesses públicos e talvez adequado para a fundamentação de exigências político-jurídicas, cujos conteúdos orientam-se por objetos de interesse e por isso podem ser tão uniformes quanto esses.

No regime democrático erguido a partir da Constituição de 1988, o constituinte colocou o devido processo legal como garantia realizadora de um processo com participação paritária das partes e em contraditório amplo, rejeitando qualquer procedimento judicial com potencial sancionador aos interesses das partes que reduza estes direitos.

E aqui pode-se traçar não propriamente uma diferença entre o devido processo legal e o devido processo legal democrático, mas dizer que este último é acrescido de uma adjetivação que ressalta a necessidade de que não basta a participação da parte e a produção de uma decisão justa (dimensões formal e substancial), mas que seja também considerado – o processo –, sob uma perspectiva democrática, aberto à efetiva influência das partes na produção da sentença judicial.

Ressaltando esta natureza, veja-se a compreensão de Carlos Marden (2012, p. 24-41) sobre a questão:

O processo não pode mais ser compreendido como instrumento da jurisdição, mas deve ser percebido a partir de uma perspectiva constitucional (uma vez que instituído pela Constituição e vinculado ao modelo constitucional de processo) e democrática (uma vez que as partes necessariamente devem ter a oportunidade de, em simétrica paridade, contribuir para a construção do provimento).

[...]

Ademais, o direito ao processo inclui o de ter à sua disposição um procedimento configurado em compatibilidade com o modelo constitucional de processo e que permita que os interessados sejam não somente destinatários, mas também coautores da decisão judicial. É somente nesse sentido que pode se falar no conceito de processo constitucional (democrático).

Dentro deste contexto de participação direta do cidadão (jurisdicionado), que assume a postura de verdadeiro construtor colaborador da decisão judicial, na direção de emprestar efetiva prevalência dos princípios constitucionais fundamentais que devem pairar sobre a atividade judicante, deve estar norteadada a função jurisdicional dentro da execução fiscal.

A execução fiscal deve estar enquadrada dentro deste modelo de Estado de Direito Constitucional moderno, que embora ainda bastante impregnado pelo gigantismo estatal, saiba compreender e ajustar as cobranças dos seus créditos à necessidade de um devido processo legal verdadeiramente democrático.

#### 4.6 Aplicação do Código de Processo Civil na Lei de Execução Fiscal

Logo no seu artigo 1º, a Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/80) deixa claro que o Código de Processo Civil tem aplicação subsidiária, significando dizer que a utilização do código de ritos deve ser a regra, cedendo espaço apenas quando existir regra específica na norma especial.

Para De Plácido e Silva (2002, p. 776), “subsidiário é o que serve de reforço, auxiliar ou é supletivo”.

Para Silva Pacheco (1981), a Lei 6.830/80 é abrangente, compreendendo a cobrança de toda a dívida ativa tributária ou não tributária, mas seu procedimento não alcança o crédito ilíquido.

Ora, se não alcança o crédito ilíquido, igualmente não pode alcançar o crédito que não é certo e nem é exigível, prescindido da aplicação subsidiária das regras do Código de Processo Civil para a regular apuração de responsabilidade pelo débito executado.

O acerto da obrigação tributária é algo que precede a execução e consolida-se no título executivo (Certidão de Dívida Ativa), donde se conclui que aquilo que for verificado após o acerto, redirecionamento da execução, *exempli gratia*, escapa do procedimento traçado pela Lei 6.830/80, reclamando a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil para seu processamento.

Para Antonio Carlos Marcato (2004, p. 74), assim resta justificada a especialidade de alguns procedimentos: “especialidade resulta ou de uma peculiaridade ligada à relação jurídica material subjacente à processual, ou da necessidade de uma providência jurisdicional mais rápida, ou, até, de circunstâncias meramente históricas”.

Portanto, os procedimentos especiais às vezes apresentam características próprias, com relativas diferenças em face de procedimentos padrões, que não impedem de uma forma geral a sua submissão às regras gerais estipuladas pelo Código de Processo Civil.

Cabe aqui um resgate histórico recente sobre a discussão acerca da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil à Lei de Execuções Fiscais, posto que no passado recente a Fazenda Nacional opôs semelhante dificuldade.

Por ocasião da reforma do regime da execução de títulos extrajudiciais, levada a efeito pela Lei 11.382/2006, que, dentre outras inovações, admitiu o

embargo à execução sem a necessidade de oferta de garantia da dívida, grande debate se instaurou acerca da aplicação de algumas disposições do novel diploma a execução fiscal.

Naquele instante, a Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu o parecer 1732/2007,<sup>74</sup> reconhecendo a aplicação subsidiária do CPC à lei de execuções fiscais, sustentando, porém, que a sua utilização seria supletiva, ou seja, aplicando-se apenas naquilo que fosse benéfico à efetivação dos créditos da Fazenda Nacional.

Daí vê-se claramente o compromisso apenas com a arrecadação, postura essa de nítido teor arbitrário, que levou James Marins (2009, p. 22) a dizer na época o seguinte: “o direito tributário não existe para confirmar o poder político-econômico, mas sim para conformá-lo; não existe para criar invencíveis prerrogativas arrecadatórias, mas sim para discipliná-las”.

Para James Marins (2009, p. 12),

na sociedade contemporânea, o antigo dogma da fraqueza do Estado frente ao contribuinte precisa urgentemente ser revisitado, dada a frequência com que esse falso axioma figura, expressa ou implicitamente, em pareceres oficiais e textos doutrinários ou jurisprudenciais.

Voltando ao referido parecer, não interessa neste trabalho discutir o mérito daquela mini-reforma processual e sua aplicação à lei de execução fiscal, mas tão e somente a ideia geral sobre a utilização subsidiária do Código de Processo Civil.

Neste passar, o parecer destaca que o escopo da lei de execução fiscal seria de abreviar a satisfação do direito (crédito) da Fazenda Pública, e de que apenas as disposições benéficas à efetivação do crédito fiscal devem ser aproveitadas pela execução fiscal.

Já naquele momento a Fazenda Pública deixava claro que tão e somente as regras que lhe trouxessem benefícios seriam válidas, com uma interpretação flexível segundo seus interesses, em contraste com o verdadeiro fim hermenêutico, que para o professor Raimundo Bezerra Falcão (1997, p. 260) deve estar assim configurado:

---

<sup>74</sup> PARECER/PGFN/CRJ/Nº. 1732/2007. Execução Fiscal. Alterações na execução fiscal ocorridas em virtude das recentes reformas processuais. [...]

Deve orientar o sentido, dada a sua variabilidade, no rumo da boa interpretação, ou seja, aquela que, colaborar na consumação da justiça, ajude a operar, em prol da dignidade e grandeza do homem.

Veja-se um trecho do referido parecer da PGFN:

4. Em uma leitura apressada da disciplina da LEF e da organização normativa em que a mesma se insere, poderia o intérprete ser conduzido a uma equivocada interpretação de que, por se tratar de lei especial, nenhuma alteração produzida no sistema do processo de execução do CPC a afetaria. Contudo, tal análise se afigura completamente equivocada.

5. Sim, pois é a própria LEF que disciplina, logo em seu art. 1º, que as normas do CPC não de ser aplicadas na execução fiscal subsidiariamente. Ou seja, sempre que não houver regulamentação específica sobre certo tema na LEF, deve o aplicador do direito buscar a normatização codificada para preencher tal lacuna.

[...]

6. Assim sendo, fica evidente que, antes mesmo das reformas processuais, deveria o intérprete se socorrer das disposições do CPC, como meio legislativo supletivo, conferindo-se, pois, uma disciplina exauriente à execução fiscal.

7. Sob esse prisma devemos interpretar as reformas processuais, porquanto o CPC continua tendo aplicação subsidiária à LEF, devendo ser utilizado supletivamente. Desta forma, em regra, todas as inovações que foram implementadas terão plena aplicação às execuções fiscais, desde que esta Lei não tenha disciplina específica sobre o tema.

8. Afirmamos que essa linha de raciocínio será seguida nesse trabalho (com nítido propósito prático e imediato), porquanto, conforme será perfilhado no último tópico, pensamos que todas as regras do CPC que, não obstante tratamento exposto da LEF, forem mais benéficas à efetivação do crédito da Fazenda Nacional, devem ser aproveitadas pela execução fiscal, com supedâneo na 'Teoria do Diálogo das Fontes', bastante trabalhada no Direito do Consumidor.

O Superior Tribunal de Justiça, diante da mini-reforma, confirmou o entendimento de que o Código de Processo Civil tem aplicação subsidiária, e que os institutos que não estejam previstos na lei especial devem resultar na aplicação do que esteja disposto na lei adjetiva civil.<sup>75</sup>

Veja-se o seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ART. 739-A DO CPC. APLICABILIDADE. 1. O artigo 739-A, § 1º, do CPC, acrescentado pelo art. 739-A do CPC, é aplicável à execução fiscal diante da ausência de norma específica na Lei 6.830 /80 [...]. 2. [...]. (AgRg no REsp 1035672/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em

<sup>75</sup> PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC AO PROCEDIMENTO – POSSIBILIDADE – EXPRESSA PREVISÃO LEGAL – RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. 1. O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que se aplica o Código de Processo Civil, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.382/2006, subsidiariamente ao processo de execução fiscal, inclusive quanto à concessão de efeito suspensivo aos embargos à execução (artigo 739-A). [...] (RECURSO ESPECIAL Nº 1.210.653 - RS (2010/0153870-6).

20/08/2009, DJe 08/09/2009).

Em diversos julgados sobre a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil à Lei de Execuções Fiscais, o Superior Tribunal de Justiça utilizou como argumento a justificar suas razões de decidir a teoria do diálogo das fontes.<sup>76</sup>

Pela citada teoria – Diálogo das Fontes -, a aplicação das normas deve ser feita de maneira coordenada e sistemática, rechaçando-se a ideia de aplicação da lei de forma isolada e estanque. De forma resumida, a teoria determina que as normas, mesmo que pertençam a ramos diferentes, devem se completar e não se excluírem.

Cláudia Lima Marques (2009, p. 90), que trouxe da Alemanha a teoria do diálogo das fontes, oferece importante esclarecimento, que guarda perfeita sintonia com a discussão sobre a aplicação do CPC à Lei 6.830/80, ao dizer que “a doutrina atualizada, porém, está à procura, hoje, mais da harmonia e da coordenação entre as normas do ordenamento jurídico (concebido como sistema) do que da exclusão”.

Assim, a teoria do diálogo das fontes constitui uma solução para o conflito entre normas, do que resulta que a aplicação da Lei de Execuções Fiscais não excluiria a aplicação do Código de Processo Civil em toda a sua amplitude possível.

O Código de Processo Civil deve reforçar e auxiliar a aplicação da lei de execuções fiscais, não só na ausência de lacunas, mas de igual modo para tratar daquilo que não seja tratado diretamente pela Lei 6.830/80.

A Lei das Execuções Fiscais, como já dito, tem nítida inspiração autoritária e de privilégio em favor da Fazenda Pública, e por ter sido posta em vigor segundo os institutos processuais erguidos pelo Código de Processo Civil de 1973, tem na sua essência uma natureza de ampla supremacia ou prevalência do interesse público na arrecadação de receitas, desprezando os interesses individuais do cidadão,<sup>77</sup> que igualmente merecem proteção do Estado de Direito, não obstante a primazia do procedimento em prol da recuperação do crédito fazendário.

---

<sup>76</sup> PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EFEITO SUSPENSIVO. LEI 11.382/2006. REFORMAS PROCESSUAIS. INCLUSÃO DO ART. 739-A NO CPC. REFLEXOS NA LEI 6.830/1980. ‘DIÁLOGO DAS FONTES’ (REsp 1024128/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2008, DJe 19/12/2008).

<sup>77</sup> Conforme Humberto Ávila (2007, p. 11), “A Constituição brasileira, muito mais do que qualquer outra é uma constituição cidadã, justamente pela particular insistência com que precede a esfera individual e pela minúcia com que define as regras de competência da atividade estatal”.

Este contexto leva a indagar se a aplicação do Código de Processo Civil à Lei de Execuções Fiscais respeitará os ditames principiológicos nos quais foi posta em vigor a Lei 6.830/80 ou aqueles hoje prevalentes.

Para Gadamer Hans-Georg (2005, p. 486), “o novo opõe-se ao antigo, e nunca se sabe qual prevalecerá, isto é, se o novo será incorporado à consciência, como experiência, ou se, o antigo, costumeiro e previsível, reconquistará sua consistência”.

E ainda segundo Hans-Georg Gadamer (*apud* CAMARGO, 2003, p. 60), “[...] não é tarefa da hermenêutica descobrir métodos para uma correta interpretação, mas refletir sobre o acontecer da própria interpretação [...]”.

Após a Constituinte de 1988, com as garantias individuais lançando novos paradigmas sobre a produção legislativa infraconstitucional, a consciência do intérprete e o acontecer da interpretação não podem estar dissociados da aplicação da lei segundo os preceitos do devido processo legal, e seus corolários: ampla defesa e contraditório, com a aplicação de todos os preceitos previstos em lei que o efetivem.

Com isso, não se pretende reduzir a importância do fisco à execução dos seus créditos, indispensáveis à atuação estatal no âmbito das suas competências, mas apenas conformá-lo ao padrão normativo exigido para que assim o faça.

Cabe nesta passagem as seguintes palavras de Humberto Ávila (2007, p. 29):

Não se está a negar a importância jurídica do interesse público. Há referências positivas em relação a ele. O que deve ficar claro, porém, é que, mesmo nos casos em que ele legitima sua atuação estatal restritiva específica, deve haver uma ponderação relativamente aos interesses privados e à medida de sua restrição.

A aplicação do Código de Processo Civil às execuções fiscais deve obedecer a um equilíbrio e à harmonia entre os interesses da Fazenda Pública de efetivação do seu direito creditório, e ao direito do cidadão de utilização de todos os instrumentos processuais disponíveis na lei processual geral.

Assim, não obstante a Lei 6.830/80 ter como objetivo precípua a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa, que devem ser adimplidos por seus devedores, a maneira como esta se dá não pode ter suporte na restrição ou redução da lei processual civil, que mais do que ter aplicação subsidiária, estrutura e dá

forma aos atos do processo, oferecendo os contornos de aplicação de todos os institutos previstos para a atuação estatal e das partes litigantes.

## **5. O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL**

### **5.1 O incidente de desconSIDERAÇÃO da personalidade jurídica no Novo Código de Processo Civil**

O conjunto de interesses das pessoas é regulado pelas regras de direito material, e erguido pelo Estado com o objetivo de harmonia e bem-estar social, e quando ocorre o seu atendimento voluntário, ou seja, a subordinação às prescrições legais, não haverá conflito, ou quando muito no caso de passageira discordância, na maioria das vezes ocorre a solução pacífica.

Quando há uma pretensão resistida, na qual os titulares dos interesses em conflito se opõem, chega-se ao litígio, que Francesco Carnelutti (2000, p. 93) chama de “conflito de interesses qualificado pela pretensão de um dos interessados e pela resistência do outro”.

Diante do litígio,<sup>78</sup> o Estado assume o monopólio de ditar a solução da controvérsia e disponibilizar instrumentos que o componha, assegurando o atendimento do que está previsto no ordenamento jurídico, já que o Poder Público monopoliza o uso da força, proíbe a autotutela,<sup>79</sup> e concentra pelos seus poderes, a competência de dirimir os conflitos, com o intuito de preservação da boa convivência no seio social, exercendo esta autoridade mediante a provocação da jurisdição, que

---

<sup>78</sup> Cabe esclarecer que aqui se trata de litígio no sentido de existência de uma contenda judicial, pois há que se ponderar que nem toda divergência decorrente de uma relação jurídica de direito material configuraria uma lide, na forma dita por Romeu Felipe Bacellar Filho (1998, p. 69): “Como bem ressalta Alcides Alberto Munhoz da Cunha, a expressão lide pode ser identificada etimologicamente com a expressão latina *litigare*, expressando a ideia de litígio, luta, contenda ou conflito. A tradicional diferença entre litígio e lide, nascida no âmbito do processo jurisdicional, baseia-se na assertiva de que a primeira estaria a indicar o conflito do ponto de vista material, fático – o real enfrentamento de forças -, mormente a lide indicaria o momento em que o conflito ganha aspectos jurisdicionais, mediante a dedução de pretensão em juízo. Somente no segundo caso ter-se-ia o processo e por isso falar-se em lide como objeto de processo”.

<sup>79</sup> No passado vigia a regra do mais forte ante a ausência completa do Estado, ou da falta de força suficiente para impor a lei. Mas a autotutela ou autodefesa ainda é admitida como exceção em casos como de manutenção da posse (art.1.210/CC), ou na hipótese de exercício regular de direito (art. 23, CP) e de prisão em flagrante (art. 301, CP), sendo, no entanto, a regra o monopólio estatal da jurisdição, que em caso de desobediência se incorre no crime previsto no art. 345 do CP, de exercício arbitrário das próprias razões.

age de forma imparcial por intermédio do processo, apresentando a solução para o caso concreto, e, se for o caso, impondo o seu cumprimento (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2002).

Segundo Giuseppe Chiovenda (2000, p. 8):

Pode definir-se a jurisdição como a função do Estado que tem por escopo a atuação da vontade concreta da lei por meio da substituição, pela atividade de órgãos públicos, da atividade de particulares ou de outros órgãos públicos, já no afirmar a existência da vontade da lei, já no torná-la, praticamente, efetiva.

Portanto, e para os limites deste trabalho, para o qual não interessa o debate sobre formas alternativas ou equivalentes de solução de conflitos, e atentos às diversas mudanças que o direito processual experimentou ao longo do tempo, pode-se sintetizar a jurisdição pelas palavras de Fredie Diddier (2017, p. 174), para quem “a jurisdição é técnica de solução de conflitos por heterocomposição: um terceiro substitui a vontade das partes e determina a solução do problema apresentado”.

A jurisdição deve ser exercida por um meio, um instrumento através do qual a solução do conflito será apresentada, ou a partir do qual o Estado determinará a execução dos atos tendentes ao atendimento da vontade da lei como se voluntária tivesse ocorrido o seu atendimento pelas partes.

Para José Albuquerque Rocha (1999, p. 217), a atividade de concretização do direito se dá pelo processo, que segundo o seu conceito é o seguinte:

[...], o processo é a série de operações praticadas pelos órgãos judiciários, com a necessária participação das partes, tendentes a realizar o direito no caso concreto e em última instância, ou seja, tendentes a cumprir a função jurisdicional.

A jurisdição estatal concretiza-se através do processo, que é uma opção política da civilização, que substituiu a autotutela dos litígios pela tutela estatal, como forma de proteção do direito e instrumento de pacificação social.<sup>80</sup>

---

<sup>80</sup> Conforme Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco (2002, p. 41), “O Estado exerce o seu poder (poder estatal). E, assim como a jurisdição desempenha uma função instrumental perante a ordem jurídica substancial (para que esta se imponha em casos concretos) – assim também toda a atividade jurídica exercida pelo Estado (legislação e jurisdição, consideradas globalmente) visa a um objetivo maior, que pé a pacificação social. é antes de tudo

De acordo com José Roberto dos Santos Bedaque (1991, p. 48), a jurisdição se faz presente por meio do processo, sendo imprescindível o atingimento de uma série coordenada e sucessiva de atos, que permitam ao juiz saber da realidade material sobre a qual aplicará o direito devido:

(...) proporcionar ao julgador o necessário conhecimento da situação de direito material sobre a qual incidirá o provimento. Essa série de atos constitui o processo, que se concebe como uma unidade em vista de uma finalidade, que dirige todo o seu desenvolvimento e cujo alcance é sua normal conclusão.

Por intermédio destes atos concatenados, o processo encontra sua exteriorização no procedimento,<sup>81</sup> que conforme Oskar Bulow (DIDIER JR., 2017), é o fato jurídico apto a produzir as relações jurídicas que formam o processo.

Como conjunto de atos sucessivos, tem-se então a noção intrínseca de caminhar, do seguir em frente do processo em busca de uma solução ótima, como bem dizem Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinarmarco (1998, p. 277):

Etimologicamente, processo significa “marcha avante”, “caminhada” (do latim, *procedere* = seguir adiante). Por isso, durante muito tempo foi ele confundido com a simples sucessão de atos processuais (procedimento), sendo comum as definições que colocavam nesse plano. Contudo, desde 1868, com a obra de Bülow (Teoria dos Pressupostos Processuais e das Exceções Dilatórias), apercebeu-se a doutrina de que há, no processo, uma força que motiva e justifica a prática dos atos de procedimento, interligando os sujeitos processuais. O processo, então, pode ser encarado pelo aspecto dos atos que lhe dão corpo e das relações entre eles e igualmente pelo aspecto das relações entre os seus sujeitos. O procedimento é, nesse quadro, apenas o meio extrínseco pelo qual se instaura, desenvolve-se e termina o processo; é a manifestação extrínseca deste, a sua realidade fenomenológica perceptível. A noção de processo é essencialmente teleológica, porque ele se caracteriza por sua finalidade de exercício do poder (no caso, jurisdicional). A noção de procedimento é puramente formal, não passando da coordenação de atos que se sucedem. Conclui-se, portanto, que o procedimento (aspecto formal do processo) é o meio pelo qual a lei estampa os atos e fórmulas da ordem legal do processo.

---

para evitar ou eliminar conflitos entre pessoas, fazendo justiça, que o Estado legisla, julga e executa (o escopo social magno do processo e do direito como um todo”.

<sup>81</sup> Para José Albuquerque Rocha (1999, p. 218), “o procedimento é justamente o conjunto de normas que disciplinam essa conduta ou atuação repetida de atos em que consiste o processo. Em outras palavras, o procedimento é o conjunto de normas de normas que estabelecem as condutas a serem observadas no desenvolvimento da atividade processual pelos sujeitos do processo: juiz, autor e réu, e, bem assim, pelos auxiliares da justiça e os terceiros que, eventualmente, sejam chamados a participar da atividade processual”.

É possível, a partir destas considerações, perceber a natureza formal do procedimento, em contraste ao processo, que tem uma conformação mais endógena, sendo neste particular esclarecedora a distinção feita de maneira conceitual por Antônio Carlos Marcato (2004, p. 72) entre procedimento e processo:

A doutrina moderna distingue o processo do procedimento, demonstrando que o último indica o aspecto puramente formal e exterior do fenômeno processual, ao passo que a noção de processo é essencialmente teleológica, na medida em que se caracteriza por sua finalidade jurisdicional compositiva de litígios. O processo é o instrumento por meio do qual se opera a jurisdição, enquanto o procedimento representa o meio extrínseco pelo qual ele se instaura, se desenvolve e termina; o processo manifesta-se por meio de formas externas, de atos que se sucedem temporalmente e se interligam num encadeamento lógico, vale dizer, por meio do procedimento. O processo é o procedimento em contraditório, consistindo, este último, na participação ativa e necessária das partes na coleta e reconstrução dos pressupostos fáticos que motivarão e fundamentarão o provimento final, participação esta que se concretiza tanto na própria disposição do processo (*nemo iudex sine actore, ne eat iudex ultra petitum partium*) e na preparação das provas, quanto no constante contraditório entre elas estabelecido. [...]

Sobre os contornos de processo e procedimento, essencial também destacar o que diz Cândido Rangel Dinamarco (1987, p. 126):

Em tempos presentes presenciamos uma reabilitação do procedimento, como instituto processual de primeira importância. Rejeitaram-no os processualistas do século passado e na primeira deste, encantados com a descoberta de que o processo não se reduz a mera seqüência de atos coordenados na cadeia fechada entre a demanda e a sentença: daí as prestigiosas doutrinas que floresceram, dentre as quais a do processo como relação jurídica e todas proscrevendo a visão unilateral do processo como procedimento. Jamais conseguiram demonstrar que o processo fosse algo distinto do procedimento, situado fora dele, e em menos de um século acabou por ressurgir na mente dos processualistas o valor do procedimento no próprio conceito do processo.

O processo é, portanto, uma formalidade necessária para que as partes em contraditório submetam ao crivo de órgão imparcial uma lide a ser dirimida, segundo regras previamente estabelecidas, com o objetivo de dar efetividade ao direito material controverso.

Estes conceitos fundamentais de jurisdição, processo e procedimento servem para uma compreensão introdutória do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), sua colocação dentro da teoria geral do processo, natureza jurídica e razão de ser.

Como remédio processual destinado à tutela da "*Disregard Doctrine*", o IDPJ é uma inovação trazida pelo Código de Processo Civil de 2015, na esteira de

um debate no seio da doutrina sobre a necessidade de ação autônoma para a desconsideração da personalidade jurídica, ou sobre a possibilidade de esta ser declarada de forma incidental.

A divisão da doutrina foi sintetizada por Otávio Joaquim Rodrigues Filho (2016, p. 178) da seguinte forma:

O principal argumento a sustentar a necessidade de processo autônomo era que somente este seria apto a preservar as garantias constitucionais do processo e, ao mesmo tempo, formar o título executivo em relação a quem se pretendia atingir com a desconsideração da personalidade jurídica da devedora. Os que entendiam de maneira diversa afirmavam que o incidente para desconsideração da personalidade jurídica poderia assegurar o *due process* se permeado das garantias mínimas às partes.

Essa discussão expõe um dilema sobre a busca da prestação jurisdicional justa, através de processo que seja célere, mas que não tenha déficit de segurança, notadamente quanto à participação das partes com ampla defesa e contraditório, com a aplicação do devido processo legal em sua dimensão material.<sup>82</sup>

Não se olvida que em determinadas matérias, bastante específicas, a ação autônoma seja a mais adequada.<sup>83</sup> Mas para as balizas deste trabalho interessa a desconsideração no âmbito da execução fiscal, e para este procedimento entende-se que a desconsideração pode ser feita de forma incidental, desde que assegurados de forma plena a ampla defesa e o contraditório.

O Código de Processo Civil estipulou em seu art. 133 o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, e parece clara a opção do legislador para que a superação da personalidade da pessoa jurídica mediante a responsabilização dos seus sócios e administradores fosse feita de forma incidental no curso da relação processual instaurada contra a sociedade empresária:

Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

§ 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.

<sup>82</sup> Segundo Fredie Diddier Jr. (2017), o devido processo legal deve ser compreendido em duas dimensões: formal e substancial. A primeira diz respeito ao procedimento, que tem como conteúdo um processo em contraditório, juiz natural e no tempo razoável, enquanto que a segunda se relaciona à observância de um processo que gere decisões proporcionais e razoáveis.

<sup>83</sup> Otávio Joaquim Rodrigues Filho (2016) cita o caso do processo para apuração da responsabilidade de administradores sujeitos à responsabilidade de administradores de sociedades sujeitas à liquidação extrajudicial.

§ 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.

Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica previsto no Código de Processo Civil como uma forma de intervenção de terceiros observará (o pedido) os pressupostos previstos em lei para a sua caracterização, e será cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento da sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial, não limitada ou exclusiva a sua aplicação a qualquer tipo de procedimento.

Encontra-se, portanto, previsto na lei como um incidente, e a etimologia da palavra incidente sugere aquilo que se mostra acessório à questão principal, surgido eventualmente no curso do processo e a quem se deve dar a devida atenção (SILVA, 2002).

Sobre o conceito de incidente, veja-se o que diz Christian Garcia Vieira (2017, p. 85), em obra que trata especificamente da natureza e dos procedimentos referentes à desconsideração da personalidade jurídica:

O conceito de incidente, segundo a doutrina, está centrado na ocorrência de momento novo no processo “formado de um ou mais atos não inseridos na sequência procedimental, que possibilitam a decisão da questão incidental ou o exame dos pressupostos de sua admissibilidade no processo.

Os incidentes podem ocorrer no início ou no curso da relação processual, e são decorrentes de certos fatos que demandam a criação de um episódio destacado (ainda que nos mesmos autos), acarretando a prática de diversos atos para solucionar essa questão. A ocorrência dos incidentes ora impede o exame do objeto material do processo ou, por vezes, apenas posterga a solução final do litígio.

Segundo esclarece Christian Garcia Vieira (2017, p. 85 (*apud* FERNANDES, 1991)), o incidente processual tem como objeto questão diversa daquela debatida no processo principal, mas que em relação a esta guarda intrínseca relação.

Necessário neste passar destacar que o incidente processual (IDPJ) se atará a uma causa já em tramitação, pois se assim não fosse não se trataria de uma relação incidental. Dito de outra forma, e como consequência lógica do que se disse, não existindo um processo principal ou em curso, se oblitera a possibilidade de um incidente processual.

O Superior Tribunal de Justiça, quando chamado a definir se a desconsideração da personalidade jurídica poderia dar-se mediante um incidente processual ou um processo incidente, teve clara posição de que poderia se dar na execução (nos próprios autos) e assim ser procedida de forma incidente:

RECURSO ESPECIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CPC/2015. PROCEDIMENTO PARA DECLARAÇÃO. REQUISITOS PARA A INSTAURAÇÃO. OBSERVÂNCIA DAS REGRAS DE DIREITO MATERIAL. DESCONSIDERAÇÃO COM BASE NO ART. 50 DO CC/2002. ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESVIO DE FINALIDADE. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSOLVÊNCIA DO DEVEDOR. DESNECESSIDADE DE SUA COMPROVAÇÃO.

1. A desconsideração da personalidade jurídica não visa à sua anulação, mas somente objetiva desconsiderar, no caso concreto, dentro de seus limites, a pessoa jurídica, em relação às pessoas ou bens que atrás dela se escondem, com a declaração de sua ineficácia para determinados efeitos, prosseguindo, todavia, incólume para seus outros fins legítimos.

2. O CPC/2015 inovou no assunto prevendo e regulamentando procedimento próprio para a operacionalização do instituto de inquestionável relevância social e instrumental, que colabora com a recuperação de crédito, combate à fraude, fortalecendo a segurança do mercado, em razão do acréscimo de garantias aos credores, apresentando como modalidade de intervenção de terceiros (arts. 133 a 137).

3. Nos termos do novo regramento, o pedido de desconsideração não inaugura ação autônoma, mas se instaura incidentalmente, podendo ter início nas fases de conhecimento, cumprimento de sentença e executiva, opção, inclusive, há muito admitida pela jurisprudência, tendo a normatização empreendida pelo novo diploma o mérito de revestir de segurança jurídica a questão.

4. Os pressupostos da desconsideração da personalidade jurídica continuam a ser estabelecidos por normas de direito material, cuidando o diploma processual tão somente da disciplina do procedimento. Assim, os requisitos da desconsideração variarão de acordo com a natureza da causa, seguindo-se, entretanto, em todos os casos, o rito procedimental proposto pelo diploma processual. [...] (STJ - Recurso Especial Nº 1.729.554 - SP (2017/0306831-0), Relator: Ministro Luis Felipe Salomão, DJU 06/06/2018)

No caso da execução de título extrajudicial, o que se pretende com a desconsideração seria a ampliação de eficácia subjetiva do título mediante o chamamento do sócio com poderes de gerência para responder pela obrigação inadimplida, e aqui cabe o incidente no processo executivo, vez que o suposto responsável não consta no título, sendo ainda secundária a sua responsabilidade.<sup>84</sup>

Na hipótese de responsabilidade primária do sócio que tenha seu nome incluído na certidão de dívida ativa, *exempli gratia*, e foi executado, a este cabe sua defesa por meio dos embargos à execução fiscal, que assim caracteriza uma

<sup>84</sup> A doutrina diverge sobre o conceito de responsabilidade primária e secundária do sócio em caso de desconsideração da personalidade jurídica. Para Teori Albino Zavascki (2000, p. 197-198), “o sócio é responsável patrimonial secundário, sendo terceiro não devedor que poderá responder pela obrigação, existindo duas exceções a esta regra: a da sociedade de fato ou irregular; b) da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica”.

relação processual original, que visa modificar ou extinguir o título executivo, ou por outra ação autônoma, como a Anulatória de Débito.

O parágrafo 2º do art. 134 do Código de Processo Civil,<sup>85</sup> a propósito, dispensa a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica quando esta é requerida na petição inicial, hipótese na qual o sócio é citado diretamente para se defender, e então terá, caso queira, oportunidade de questionar sua responsabilidade por meio das ações autônomas já referenciadas.

Lembre-se, com base na exposição acima, que o legislador fez a opção de que a desconconsideração pudesse ser pedida e decidida em processo expedito, e por isso incidente, mas que não impede a utilização pelo sócio de ação autônoma, como esclarece Christian Garcia Viera (2016, p. 90):

A matéria deduzida no 'incidente de desconconsideração' pode ser alegada em demanda autônoma, com causa de pedir e pedidos próprios. Sofrerá, ainda, os efeitos da coisa julgada, até porque será fruto de cognição exauriente. Em geral, essa situação não ocorre com o julgamento dos incidentes no processo. Em tais condições, as características do 'incidente de desconconsideração' não permitem classificá-lo como mero incidente, mas como uma verdadeira demanda incidental.

No âmbito da execução, que tem uma cognição exauriente e busca a plena satisfação do direito do credor representado no título executivo, a eventual exigência de uma instrução probatória mais ampla pode não encontrar no palco do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica o ambiente mais propício a uma exauriente produção de provas, que é próprio das ações autônomas e de conhecimento.

Mesmo existindo a previsão de produção de provas no Incidente de Desconconsideração da Personalidade Jurídica (ver item 5.3.3), trata-se de um incidente apenso e pendente de uma ação executiva que pressiona por efetividade no cumprimento da obrigação inadimplida, e estando espremido e contrastado por ação exacional, cuja cognição é rarefeita e não admite maiores dilações,<sup>86</sup> menos fértil e fluída deverá ser a produção de provas, a despeito, repete-se, da determinação legal de que esta ocorra.

---

<sup>85</sup> Art. 134. [...] § 2º. Dispensa-se a instauração do incidente se a desconconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

<sup>86</sup> Em estudo sobre a cognição no processo civil, Kazuo Watanabe (2000, p. 143) destacou que “o direito e o processo devem ser aderentes à realidade, de sorte que as normas jurídico-materiais que regem essas relações devem propiciar uma disciplina que responda adequadamente a esse ritmo de vida, criando os mecanismos de segurança e de proteção [...]”.

Candido Rangel Dinamarco (2013) destacou que existem diversas situações regidas pelo direito material, em que as relações ou interesses que destas decorrem é que indicarão os meios processuais aptos a solução das querelas, eis que sobre a natureza do provimento buscado é que se extrai a natureza do processo.

Neste diapasão, e a despeito de algumas polêmicas sobre a natureza de incidente ou processo incidente do pedido de desconsideração da personalidade jurídica, ou de que este pedido demandaria processo autônomo,<sup>87</sup> o legislador buscou um procedimento que aliasse segurança jurídica e respeito à ampla defesa, sem que restasse comprometida a necessária efetividade processual, num momento em que a superação da personalidade jurídica das sociedades tem sido instrumento comum utilizado em caso de inadimplência da pessoa jurídica.

Segundo Rui Portanova (2005), o processo deve se desenvolver conforme os atos e a forma mais apta a descobrir a verdade, e assim evitar o erro. Acrescenta-se que deve rejeitar o excesso de formalismos, perseguindo a maneira mais ágil, objetiva e democrática de se atingir a finalidade de uma prestação jurisdicional justa.

O processo como opção política, a que já foi aludido, é reflexo de uma ordem democrática<sup>88</sup> que projeta sobre todos os quadrantes da atuação estatal a participação efetiva das partes em contraditório e com capacidade de influência sobre a convicção do julgador.

O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica vem cumprir este papel de facilitador do acesso a um processo que seja pleno na participação das partes, e que tenha harmonia entre a necessidade de celeridade e segurança jurídica na entrega da prestação jurisdicional.

---

<sup>87</sup> Segundo Christian Garcia Vieira (2016, p. 93), “o CPC/15 tem inegáveis méritos em prever um procedimento, definir regras e tentar equalizar os métodos de aplicação da teoria da desconsideração. Há, contudo, um equívoco ao fazê-lo sosa a roupagem de um ‘incidente’, quando deveria, de forma mais técnica, prever o procedimento via demanda incidental de desconsideração, ainda que isso pudesse trazer ares de um procedimento menos célere, quando é certo que tanto o ‘incidente cognitivo’ quanto uma ‘demanda incidental’ teriam o mesmo objeto de investigação (presença dos requisitos estabelecidos pelo direito material para a desconsideração)”.

<sup>88</sup> Para Paulo Bonavides (2001, p. 33-37), “A democracia participativa é o direito constitucional progressivo e vanguardeiro. É direito que veio para repolitizar a legitimidade e conduzi-la às suas nascentes históricas, ou seja, àquele período em que foi bandeira de liberdade dos povos. [...] Com a democracia participativa o político e o jurídico se coagulam na constitucionalidade enquanto simbiose de princípios, regras e valores, que fazem normativo o sistema, tendo por guia e chave de sua aplicação a autoridade do intérprete; mas do intérprete legitimado democraticamente enquanto juiz eletivo que há de compor os quadros constitucionais”.

## **5.2 Aplicação à execução fiscal do incidente de desconsideração da personalidade jurídica**

O artigo 134 do Código de Processo Civil estipula que o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.<sup>89</sup>

Segundo Otavio Joaquim Rodrigues Filho (2016, p. 188),

[...] o anteprojeto do código mencionava que essa pretensão poderia ser pleiteada em qualquer processo ou procedimento, não tendo o texto final repetido esta expressão, e feito a opção de dizer que se aplica no processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial, [...]

Assim cabe perquirir se é possível excluir o seu cabimento dos processos cujo procedimento é especial, tal qual o da Execução Fiscal, regido pela Lei 6.830/80.

Com já exposto e citado por Antonio Carlos Marcato (2004) (ver item 4.6), a especialidade decorre por vezes de uma relação jurídica controvertida que demande uma solução mais rápida.

Portanto, os procedimentos especiais às vezes apresentam características próprias, com relativas diferenças em face de procedimentos padrões, que não impedem de uma forma geral a sua submissão às regras gerais estipuladas pelo Código de Processo Civil.

Parece, a princípio, obrigatória a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no art. 133 do novo Código de Processo Civil aos processos executivos fiscais, pois a lei adjetiva civil é regra geral dos processos judiciais, e não pode ter aplicação seletiva e estratificada em face das execuções fiscais.

A sua aplicação nada mais é do que o dever de atendimento ao devido processo legal, na sua dimensão legal formal ou procedimental, como bem leciona Fredie Diddier Jr. (2017).

---

<sup>89</sup> Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

A propósito do princípio do devido processo legal, e como já aludido antes, fosse este observado em todos os procedimentos, sequer haveria necessidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (ver item 4.3), já que não existiria necessidade de se prever um incidente para que fosse assegurada a ampla defesa e o contraditório no procedimento administrativo de formação do título executivo fiscal.

Entretanto, e como assim não foi feito, ou seja - os juízes admitiam o redirecionamento da execução ao sócio gerente sem a sua prévia ouvida, assegurando a ampla defesa-, o legislador teve de preencher esta lacuna, e agora a sua não utilização implicará novo descumprimento do postulado fundamental de ampla defesa e contraditório.

O Código de Processo Civil de 2015 previu o Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica com o nítido intuito de preservar garantias de defesa ao executado, estruturando uma formalidade para que a desconsideração da pessoa jurídica não fosse feita de forma arbitrária, sendo autoritária a busca por sua restrição.

Ao tratar da execução, o Código de Processo Civil deixa claro no seu art. 795 a regra de que a desconsideração da personalidade jurídica é exceção, aplicável segundo previsto em lei,<sup>90</sup> e que a sua aplicação demanda o uso do incidente previsto no art. 133:

Art. 795. Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei.

§ 1º O sócio réu, quando responsável pelo pagamento da dívida da sociedade, tem o direito de exigir que primeiro sejam executados os bens da sociedade.

§ 2º Incumbe ao sócio que alegar o benefício do §1º nomear quantos bens

---

<sup>90</sup> Na vigência do Código de Processo Civil de 1973, Cassio Scarpinella Bueno (2008, p. 213) já defendia com base no inciso II do art. 592 então vigente, que o redirecionamento da execução à pessoa do sócio demandaria o seu chamamento para defesa na execução: “[...] a responsabilidade dos ‘bens do sócio nos termos da lei’ pode depender do escoamento “redirecionamento da execução”, isto é, de inclusão do sócio no pólo passivo da execução, mediante incidente cognitivo a ser desenvolvido no mesmo processo sem solução de continuidade. Põe-se, para tanto, a necessidade de prévia citação do sócio em nome próprio (e não como representante da sociedade) para responder aos fatos que, trazidos para o processo, imputam a ele a responsabilidade pelo pagamento, forte nas situações de direito material colocadas em evidência, a título ilustrativo, pelos parágrafos anteriores. A posição sustentada por este Curso é a da viabilidade do “redirecionamento da execução” aos sócios desde que eles sejam citados em nome próprio para se defender da alegação de que o caso comporta a desconsideração da personalidade jurídica e que, por isto, seus bens pessoais deverão sujeitos à execução. O que deve haver, destarte, é um incidente de caráter cognitivo na execução para a constatação de o caso concreto comportar, ou não, a “desconsideração” e, na medida em que estejam seus pressupostos específicos presentes, sujeitar-se os bens do sócio à execução.

da sociedade situados na mesma comarca, livres e desembargados, bastem para pagar o débito.

§ 3º O sócio que pagar a dívida poderá executar a sociedade nos autos do mesmo processo.

§ 4º Para a desconconsideração da personalidade jurídica é obrigatória a observância do incidente previsto neste Código.

Para Christian Garcia Viera (2017), o §4º do art. 795 do CPC impede a interpretação de que o “incidente” seria facultativo.

Entretanto, para melhor discutir e defender a aplicação deste novel instituto processual na execução fiscal, examinem-se duas decisões que condensam os fundamentos mais utilizados por aqueles que têm rechaçado a sua utilização.

Para tanto, foram selecionadas uma decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, e outra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

A primeira turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região tem por maioria, julgado que não se aplica o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais,<sup>91</sup> indo nesta mesma direção a segunda turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.<sup>92</sup>

Os argumentos utilizados pelos acórdãos são idênticos, ambos afastando a aplicação do Incidente de Desconconsideração da Personalidade Jurídica nas execuções fiscais, pelo seguinte:

- a) o expediente deve restringir-se aos casos de aplicabilidade restrita do art. 50 do Código Civil;<sup>93</sup>
- b) no caso de dissolução irregular, legitima-se o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente, com fundamento no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, que imputa responsabilidade pessoal dos gestores da pessoa, consoante jurisprudência já sedimentada no enunciado da Súmula nº 435 do Superior, sendo incabível a

<sup>91</sup> AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0020154-58.2016.4.03.0000/SP - PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. INCIDENTE DO ART. 133 DO CPC. INAPLICABILIDADE. 1 - O redirecionamento da execução fiscal independe do incidente de desconconsideração de personalidade jurídica previsto no novel CPC. 2 - Agravo de instrumento provido.

<sup>92</sup> AGRAVO DE INSTRUMENTO 5031389-36.2018.4.04.00001. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INAPLICABILIDADE ÀS EXECUÇÕES FISCAIS DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. [...]. 2. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica dos artigos 133 a 137 do CPC/2015 não é cabível nos casos de execução fiscal de dívida tributária, em que a responsabilidade não é determinada em decisão judicial mas decorre diretamente de lei.

<sup>93</sup> AGRAVO DE INSTRUMENTO - Processo 0012070-68.2016.4.03.0000/SP - DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. SÓCIO-ADMINISTRADOR. ARTIGO 135, III, CTN. SÚMULA 435/STJ. [...]

- instauração do incidente previsto no art. 133 do CPC, já que neste caso trata-se de imposição da responsabilidade a terceiro que, conquanto não seja contribuinte propriamente dito, possui vinculação ao fato gerador (arts. 121, II e 128 do CTN);
- c) não se trata de desconsideração de personalidade jurídica stricto sensu, e sim de imputação de responsabilidade pessoal por legislação tributária;
  - d) é válida tal distinção, tanto que o próprio art. 790 do novel diploma diferencia entre a execução "do sócio, nos termos da lei" (II) e "do responsável, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica" (VI), sendo na mesma senda, o Enunciado nº 6 do Fórum de Execuções Fiscais da 2ª Região (FOREXEC) e Enunciado 1 do II Fórum Nacional de Execução Fiscal – FONEF;
  - e) o Enunciado 53 do ENFAM, adotado por juízes e servidores do Poder Judiciário reunidos no Seminário - O Poder Judiciário e o Novo Código de Processo Civil dispõe: “O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015.”

Quanto ao argumento de que o incidente deve restringir-se aos casos previstos no art. 50 do Código Civil, não se encontra no art. 133 do Código de Processo Civil qualquer limitação ou restrição de aplicação deste instituto processual, sendo cediço que em matéria de interpretação do alcance de aplicação da lei, “não cabe ao intérprete restringir o que a lei não restringe” (Agravo em Recurso Especial: AgRg no AREsp 351729 MA 2013/0167016-2).

Não obstante isto - posicionamento de que a aplicação do incidente previsto no art. 133 do CPC se limitaria aos casos estipulados no art. 50 do Código Civil -, a Fazenda Pública invoca esta regra para subsidiar pedidos de responsabilidade de grupos econômicos,<sup>94</sup> consoante decidido no Recurso Especial 1540845-PE, sob a Relatoria da Ministra Assusete Magalhães.<sup>95</sup>

---

<sup>94</sup> Não será abordada a responsabilidade dos grupos econômicos, mas sugere-se para melhor conhecimento o artigo de Renato Lopes Becho: A responsabilização tributária de Grupo Econômico. (In: Revista Dialética de Direito Tributário no 221. São Paulo: Dialética, 2014, p. 137).

<sup>95</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELO PAGAMENTO DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS. PRETENSÃO DE REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7 DO STJ.

A respeito do tema, Carlos Maximiliano (1998, p. 247), ao discorrer sobre o brocardo jurídico “*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*: onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir”, afirmou o seguinte:

Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas.

Pelas palavras de Alexandre Freitas Câmara (2015. p. 427),

O código de processo civil, tão somente, regula o procedimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (o qual será sempre o mesmo, qualquer que seja a natureza da relação jurídica de direito substancial deduzida no processo).

No que concerne ao fundamento de que o incidente não se aplica no caso de dissolução irregular por ofensa ao art. 135 do Código Tributário Nacional, sendo hipótese de responsabilidade fundada no artigo 121, II do Código Tributário, a decisão confunde sujeição passiva, responsabilidade tributária e responsabilidade de terceiros, figuras tratadas em disposições distintas no CTN, exatamente por representarem situações díspares.

Não cabe aqui discorrer sobre cada uma destas espécies de responsabilidade, mas apenas dizer que para cada uma foi dispensada uma regra de responsabilidade pela obrigação tributária sobre um terceiro, que sofrendo o redirecionamento da execução, deve ter o direito de contraditá-la por meio de incidente de desconsideração de personalidade jurídica.

Caso esteja presente a responsabilidade fundada no art.121, II do Código Tributário Nacional (responsabilidade dos sucessores), a Fazenda Pública já estaria autorizada *ex lege* a fazer a cobrança e a inscrição do devedor na dívida ativa e executá-lo imediatamente, mas se não o fez, deve se submeter ao devido processo legal para tanto.

Portanto, e já aqui se trata do argumento seguinte da decisão do TRF3, de que os casos de responsabilidade dos terceiros não tratam de desconsideração de personalidade jurídica *stricto sensu*, e sim de imputação de responsabilidade

pessoal por legislação tributária. Nesta circunstância, defende o Poder Público, o gerente sócio deveria compor a relação processual desde o início, e assim estaria dispensada a instauração do incidente, na forma expressamente disposta no §2º do art. 134 do Código de Processo Civil.<sup>96</sup>

Se o sócio não compôs o polo passivo da execução fiscal desde o início mediante sua indicação na petição inicial fazendária, não tendo sido pedida a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, é porque não existiriam fundamentos para tanto, ou, em outras palavras, por não ter sido ainda apurada a sua responsabilidade tributária.

Sendo feito isso – a alegação de despersonalização e atribuição de responsabilidade do sócio - no curso da execução fiscal, resta claro que o incidente deve ser instaurado, para que se oportunize a defesa do direcionamento da execução à sua pessoa.

Os acórdãos e as posições fazendárias também defendem que é válida a distinção de sócio e responsável, tanto que o próprio art. 790 do novel diploma processual faz diferença entre a execução "do sócio, nos termos da lei" (inciso II) e "do responsável, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica" (inciso VII).<sup>97</sup>

Ora, o fundamento é na verdade um truísmo, porquanto o art. 790 do Código de Processo Civil apenas dita os sujeitos da execução de bens, e os diferencia, conforme já dito alhures, por serem distintas as circunstâncias que deram origem às suas responsabilidades.

É óbvio que tanto o sócio gerente como os diretores e representantes são, em tese, passíveis de responsabilidade tributária, mas tanto um como o outro têm o direito de que esta seja apurada para a devida imposição do ônus de pagar o crédito executado.

---

<sup>96</sup> Art.134. [...]; § 2º. Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

<sup>97</sup> Art. 790. São sujeitos à execução os bens:

I - do sucessor a título singular, tratando-se de execução fundada em direito real ou obrigação reipersecutória;

II - do sócio, nos termos da lei;

III - do devedor, ainda que em poder de terceiros;

IV - do cônjuge ou companheiro, nos casos em que seus bens próprios ou de sua meação respondem pela dívida;

V - alienados ou gravados com ônus real em fraude à execução;

VI - cuja alienação ou gravação com ônus real tenha sido anulada em razão do reconhecimento, em ação autônoma, de fraude contra credores;

VII - do responsável, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica.

Parece claro, na verdade, que as posições reveladas pelas decisões em comento fazem uso da teoria menor da desconsideração da personalidade jurídica, que considera a mera inadimplência como suficiente para a caracterização da responsabilidade do sócio ou administrador, o que restou afastado, como se sabe, pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça,<sup>98</sup> consolidado de forma definitiva com a edição da Súmula 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

As situações as quais a responsabilidade independe da existência de culpa ou dolo, bastando o débito e a condição de sócio na sociedade, são aquelas previstas na legislação consumerista e ambiental, por exemplo.<sup>99</sup>

Por fim, as decisões analisadas também se baseiam nos seguintes enunciados: Enunciado nº 6 do Fórum de Execuções Fiscais da 2ª Região (FOREXEC); Enunciado 1 do II Fórum Nacional de Execução Fiscal – FONEF; e o Enunciado 53 do ENFAM.

Porém, estes enunciados não têm força normativa alguma, sendo meras conclusões tomadas em encontros de magistrados e servidores do Judiciário sobre determinados temas, aprovados aparentemente sem critérios claros e rigor científico.

Surpreende que sejam usados por tribunais federais e aplicados como se força normativa ou de precedentes judiciais tivessem, numa clara afronta ao princípio da legalidade, externado no artigo 5º, inciso II, da CF/88, ao estabelecer que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Logo, as obrigações dos indivíduos só podem ser criadas por espécies normativas produzidas em conformidade com o devido processo legislativo.<sup>100</sup>

---

<sup>98</sup> A destacar que decisão recente do Superior Tribunal de Justiça no Habeas Corpus 399.109, a 3ª. Seção decidiu que é crime o não recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em operações próprias devidamente declaradas ao Fisco.

<sup>99</sup> Segundo Alexandre Freitas Câmara (2015, p. 427), “nos processos que versem sobre matéria ambiental o único requisito para a desconsideração da personalidade jurídica é que a sociedade não tenha patrimônio suficiente para assegurar a reparação do dano ambiental e que tenha causado, permitida, assim, a extensão da responsabilidade patrimonial do sócio (ou vice-versa, no caso de desconsideração inversa), pouco importando se houve dolo, fraude, má-fé ou qualquer outra forma de se qualificar a intenção de quem praticou o ato poluidor”.

<sup>100</sup> Segundo Douglas Marcelo Marianno Fernandes (2009, online), “Os enunciados tratam-se tão somente de orientações procedimentais com o fim maior de padronização e uniformização nacional dos atos processuais praticados em todos os Juízos, não podendo, por conseguinte, sobrepor as legislações formais, tampouco o princípio da legalidade. A relevância dos Enunciados FONAJE não devem passar de orientações procedimentais, entendimentos comuns entre os juizados dos estados sobre a aplicação técnico-jurídica de determinados dispositivos, sejam da lei especial seja da lei dos códigos de processos, no âmbito dos juizados especiais, para o deslinde dos casos”.

Segundo Alexandre Morais da Rosa e Lenio Luiz Streck (2017), “O calcanhar de Aquiles dos fóruns de fabricação de enunciados é, justamente, o cerne da democracia, qual seja, a (ausência de) legitimidade”.

Lenio Luiz Streck (2017), a propósito, tem sido um contumaz crítico deste enunciativismo judicial, e com a ironia e verve com que por vezes se manifesta, convém a transcrição daquilo que diz sobre os enunciados em um dos seus artigos:

Parece que setores da doutrina acreditam, mesmo, que os enunciados são fontes (autorizadas) de direito, mesmo que construídos abstratamente em encontros de magistrados e especialistas agindo como se legisladores fossem. Assim, quando há um enunciado contra legem, o “problema” não chega a ser “o enunciado”. Porque basta fazer um... enunciado certo. Ah, bom. Esta parece ser a lógica: dois errados fazem um certo. Entramos de vez na fase dos metaenunciados.

Estes enunciados representam um claro retrocesso para a aplicação do direito, e longe de representarem apenas uma colaboração limitada ao espaço hermenêutico, estão sendo usados indevidamente com força de lei ou de precedente judicial.

Além dos argumentos acima, também se contesta a utilização do incidente na execução fiscal por conta da suposta impossibilidade de suspensão da execução após a sua instauração, e da ausência de garantia para o seu processamento, o que representaria uma afronta aos ditames da lei de execuções fiscais.

Ora, em diversas situações faz-se possível a suspensão da execução, sem que se exija garantia,<sup>101</sup> e, por opção do legislador, o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica mereceu este tratamento, certamente por ser procedimento incidente e mais expedito.

A questão da apresentação da garantia para a discussão da dívida fiscal executada é matéria por demais sensível, já que a constrição patrimonial, mormente quando é feita em dinheiro, representa desfalque em ativos que ordinariamente pode comprometer o prosseguimento dos negócios da pessoa prejudicada ou até sua sobrevivência, e talvez por isso no incidente a constrição patrimonial foi dispensada.

---

<sup>101</sup> A Exceção de Pré-Executividade, que como já se disse neste trabalho é fruto de construção doutrinária e jurisprudencial, pode conduzir à suspensão da execução fiscal sem que seja exigida garantia, posto que, apesar de ausente a sua positivação no sistema jurídico brasileiro, as disposições previstas no artigo 313, inciso V, c/c o art. 921, inciso I do Código de Processo Civil, podem ser utilizadas de forma analógica, posto que sua finalidade é a suspensão do processo principal na pendência de questão prejudicial ainda não julgada e suscitada de forma incidental ou excepcional. Na prática forense tem ocorrido a suspensão dos atos executivos fiscais, mesmo que informalmente, já que é corriqueiro os juízes mandarem ouvir a Fazenda Pública exequente, para só após decidir, período no qual o processo fica sem movimentação, não tendo o ente exequente se insurgido com esta medida.

Para que se aquilate melhor a extensão desta opção (ausência de garantia para o processamento do incidente), observe-se que nas execuções fiscais se dão boa parte dos pedidos de descon sideração da personalidade jurídica, mediante requerimento de redirecionamento da execução fiscal aos sócios gerentes, levados a efeito diante da ausência de pagamento e de bens da sociedade executada, e em face da indicação de uma das causas previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Diante destes pedidos, o Poder Judiciário de pronto determina a citação dos sócios, ou então impõe medidas constritivas, sendo esta prática contundentemente combatida por Fábio de Ulhoa Coelho (*apud* ALVIM; GRANADO, 2010, p. 76):

Simple s despachos em processos de execução movidos contra a sociedade, determinando a penhora de bens dos sócios importam e flagrante desobediência ao direito constitucional ao devido processo legal. Ao direito constitucional ao devido processo legal, de que é titular o sócio da sociedade limitada, corresponde o dever do credor social de promover a prévia ação de conhecimento, citá-lo, provar o pressuposto de aplicação da teoria da descon sideração da personalidade jurídica (fraude ou abuso de direito), obter sentença condenatória transitada em julgado para, somente depois, postular a penhora dos bens do patrimônio dos bens do membro da pessoa jurídica.

Nestas circunstâncias, o sócio redirecionado utiliza comumente a exceção de pré-executividade para contestar sua responsabilidade tributária, que conforme explica Betina Treiger Grupenmacher (2016), demanda dilação probatória não condizente com este excepcional instituto processual de defesa, restando assim prejudicada a argumentação do sócio ou administrador demandado.

O Incidente de Descon sideração da personalidade Jurídica preenche esta lacuna no âmbito da execução fiscal, e substitui o que na prática já é feito de forma precária com a exceção de pré-executividade, como meio de defesa dos sócios diante do redirecionamento da execução à sua pessoa.<sup>102</sup>

---

<sup>102</sup> Relevante a advertência de Fredie Didier Jr. (2004, p. 12): “Não se pode, na ânsia por uma efetividade do processo, atropelar garantias processuais conquistadas após séculos de estudos e conquistas. Imaginar a aplicação de uma teoria eminentemente excepcional, que inquina de fraudulenta a conduta deste ou daquele sócio, sem que se lhe dê a oportunidade de defesa - ou somente se lhe permita o contraditório eventual dos embargos à execução, com necessidade da prévia penhora dos embargos de terceiro ou do recurso de terceiro -, é afrontar princípios processuais básicos”.

O procedimento de execução fiscal não pode estar dissociado de um modelo de processo democrático, que abarque a participação discursiva das partes, influenciando a decisão judicial e dando-lhe legitimidade.

O instrumentalismo processual não pode ser o indutor do solipsismo judicial, reduzindo ou tornando desnecessária a participação das partes,<sup>103</sup> pois o processo, na feliz compreensão de Elio Fazzalari (2006), deve ser o espaço de argumentação das partes, que em simétrica paridade, serão convocadas e admitidas a construir uma decisão.

Restou flagrante a preocupação do Novo Código de Processo Civil com a validade dos procedimentos processuais, tendo a exposição de motivos do anteprojeto expressado necessidade de o processo civil ser meio de realização do direito material. Veja-se:

Um sistema processual civil que não proporcione à sociedade o reconhecimento e a realização dos direitos, ameaçados ou violados, que têm cada um dos jurisdicionados, não se harmoniza com as garantias constitucionais de um Estado Democrático de Direito.

Sendo ineficiente o sistema processual, todo o ordenamento jurídico passa a carecer de real efetividade. De fato, as normas de direito material se transformam em pura ilusão, sem a garantia de sua correlata realização, no mundo empírico, por meio do processo.

Neste contexto, o processo democrático exige a efetiva participação das partes, a serem eventualmente atingidas por qualquer decisão judicial que ofenda seus interesses, e nesta perspectiva a teoria discursiva do direito de Jurgen Habermas (2012)<sup>104</sup> tem aplicação, à medida que o contraditório e a ampla defesa são normas de procedimento aptas as viabilizar uma decisão judicial legítima.

No Estado Democrático de Direito, o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica deve ter plena aplicação na execução fiscal, nos casos em

---

<sup>103</sup> Conforme Débora Carvalho Fioratto e Ronaldo Brêtas de Carvalho Dias (2010, p. 112-138), “O instrumentalismo reforça a atuação do juiz no processo, já que os escopos metajurídicos possibilitam ao juiz fundamentar sua decisão em argumentos metajurídicos, para além da argumentação das partes, reforçando o solipsismo judicial. Logo, o entendimento do processo como instrumento da jurisdição condiz com o Estado Social que tem como objetivo precípua reforçar o papel dos juízes e enfraquecer a atuação das partes e, conseqüentemente, não se adéqua ao Estado Democrático de Direito”.

<sup>104</sup> Para Jurgen Habermas (2012, p. 188), “o direito se liga naturalmente a um poder comunicativo capaz de produzir direito legítimo”. Portanto, deve ser legitimado pelo poder comunicativo, e uma decisão será tanto mais justa quando for fundamentada no melhor o argumento democraticamente colhido. Ainda que a teoria de Habermas tenha na produção legislativa sua aplicação direta, não se pode isolar seu uso do ordenamento processual, na medida em que a jurisdição estatal é um instrumento de aplicação do direito, devendo estar entranhado da regra democrática de efetiva participação dos contendores.

que a lei deixar margem de apuração de responsabilidade do sócio, pois esta garantia deve ser entendida como um direito fundamental, que permita às partes influenciarem e ajudarem a construir a decisão judicial que reconheça a necessidade de terceiro no polo passivo da ação executiva. É que o processo deve equilibrar-se de forma equânime entre o dever de ser célere e garantidor do direito básico de as partes contraditarem o que lhes é oposto e exigido.

### **5.3. Aspectos relevantes do IDPJ**

#### **5.3.1 Elementos do incidente e procedimentos**

Destaca-se *a priori*, e como já dito, que o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica pode ser pedido em qualquer fase do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução do título executivo extrajudicial, mas que para os estreitos limites deste trabalho trata-se apenas do incidente na execução fiscal.

O Código de Processo Civil colocou o Incidente como uma forma de intervenção de terceiros,<sup>105</sup> junto de outras maneiras de intervenção como a assistência (art. 119), denúncia da lide (art. 125), e chamamento ao processo (art. 125), todas previstas no Livro III, do Título III da lei adjetiva civil, destinado aos sujeitos do processo.

Para que seja regular a instauração do incidente devem estar presentes os pressupostos de existência e validade do processo, e em especial o pressuposto legal que autoriza a responsabilidade do sócio gerente e administrador por dívida tributária,<sup>106</sup> que se encontra presente no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Na forma do §4º, do art. 134, do Código de Processo Civil, o pressuposto legal específico deve ser demonstrado no pedido, não bastando a mera afirmação de presença dos requisitos autorizadores da medida.

---

<sup>105</sup> Segundo Fredie Didier Jr. (2017, p. 539-540), “somente se autoriza a intervenção de terceiro que mantenha com a causa uma vinculação jurídica. [...] é fundamental perceber, no entanto, que a correta compreensão das intervenções de terceiros passa, necessariamente, pela constatação de que haverá, sempre, um vínculo entre o terceiro e o objeto litigioso do processo”.

<sup>106</sup> A desconsideração inversa da personalidade jurídica pode também ser instaurada em razão da sociedade, e se verifica quando a dívida for de sócio, que se utiliza ilicitamente da pessoa jurídica para ocultar bens, mas que para os limites destes trabalhos não terá seus aspectos processuais aqui debatidos.

Se ancorando nos ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves e Fredie Didier Jr., José Tadeu Neves Xavier (XAVIER, 2016) sustenta que o requerente tem o direito a posterior produção de provas das suas alegações, sendo, entretanto, dever da parte que tenciona desconsiderar a personalidade jurídica, observar os pressupostos de constituição válida da sua postulação, demonstrando eficazmente a sua presença.

Concorda-se com esta posição, posto que o incidente é um processo novo que trará repercussão para a parte acionada, tornando necessário que a sua tramitação reúna condições mínimas para sua admissão, daí porque se afigura imprescindível a demonstração de viabilidade jurídica do seu requerimento de instauração.

O incidente será instaurado a pedido da parte interessada nos próprios autos da causa, que, como já dito, para os objetivos deste trabalho será a execução fiscal, cabendo então à Fazenda Pública Exequente pleitear ao juízo na qual tramita o feito executivo a citação do(s) terceiro(s) para responder a imputação de responsabilidade tributária que lhes é dirigida.

Legitimados passivamente para responder ao incidente na execução fiscal serão os representantes da pessoa jurídica à época do fato gerador da obrigação tributária,<sup>107</sup> sem prejuízo da possibilidade de inclusão de sociedade que componha grupo econômico da qual faça parte a pessoa jurídica executada, e excluída obviamente a pessoa jurídica, que já é executada diretamente.

Quanto ao que se busca reconhecer no incidente em face da Desconsideração da Personalidade Jurídica, Christian Garcia Vieira (2017, p. 145), diz que a parte autora “nas hipóteses legais ditadas pelo direito material para a desconsideração, buscará que seja levantando o véu da personalidade jurídica da sociedade demandada, estendendo ao demandado a eficácia do título executado”.

O incidente na execução fiscal não pode ser iniciado *ex officio* pelo juiz da causa,<sup>108</sup> pois, na forma do art. 133, depende de pedido apenas da parte ou do Ministério Público neste sentido.

---

<sup>107</sup> As regras de direito material é que regulam a responsabilidade, e neste capítulo abordam-se apenas os aspectos procedimentais do incidente.

<sup>108</sup> A maioria dos doutrinadores se posiciona contrariamente à possibilidade de instauração *ex officio* do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, existindo vozes que apenas em situações bem específicas (relações de consumo) a admitem.

No caso do *parquet*, há que se considerar que os interesses da Fazenda Pública não se confundem em regra com o interesse público,<sup>109</sup> e neste particular diga-se que a participação do Ministério Público no incidente deve se restringir às questões nas quais este deva intervir obrigatoriamente, e que estão previstas no artigo 178 do Código de Processo Civil.

Consoante a dicção do §1º do art. 133 do CPC, a instauração do incidente deverá ser imediatamente comunicada à distribuição para as anotações devidas,<sup>110</sup> justificando-se a medida não só para a instrumentalização do procedimento como um processo pendente e relacionado à execução, mas também para conhecimento de eventuais credores das partes, que em muitos negócios podem e devem se cercar de cautelas mediante a busca de feitos em tramitação em nome das pessoas com as quais transacionam. É uma forma de prevenção.

O incidente instaurado é causa de suspensão da execução, com exceção da hipótese na qual a desconsideração for pedida na inicial da execução (Art. 134, §4º. do CPC),<sup>111</sup> mas não teria sentido suspender toda a execução, devendo esta limitar-se ao objeto do incidente – a desconsideração-, e a eventuais atos de constrição ou sanção sobre os bens do sócio demandado no incidente, enquanto pendente o julgamento do pedido de atribuição de sua responsabilidade.

A suspensão da execução ou dos atos executivos não deve ser imediata com o protocolo do incidente, mas dependerá do despacho judicial que o recebe e manda processar, neste reconhecendo a presença dos pressupostos específicos para a desconsideração da personalidade jurídica, conforme já se tratou neste capítulo.

O vigente Código de Processo Civil, ao prever que o ato de comunicação do incidente ao terceiro se dará por meio de citação<sup>112</sup> (art.135 CPC), revela

---

<sup>109</sup> STF – AI 850155 – [...] “5. O Supremo Tribunal Federal assentou inexistir obrigatoriedade da intervenção do Ministério Público nas causas em que haja interesse patrimonial da Fazenda Pública, mas não tenha sido demonstrado o interesse público” [...] - RECURSO ESPECIAL REsp 154631 MG 1997/0080886-6 (STJ) - Ementa: PROCESSUAL CIVIL. MINISTÉRIO PÚBLICO. INTERVENÇÃO. INTERESSE PÚBLICO. EXECUÇÃO. FAZENDA PÚBLICA. ART. 82, III, DO CPC. - O interesse público justificador da intervenção do Ministério Público, nos termos do art. 82, III, do CPC, não se confunde com interesse patrimonial da Fazenda Pública. A simples presença de pessoa jurídica de Direito Público na lide, por si só, não autoriza participação do "parquet". - Precedentes. - Recurso a que se nega provimento.

<sup>110</sup> Art. 286. Serão distribuídas por dependência as causas de qualquer natureza: [...] Parágrafo único. Havendo intervenção de terceiro, reconvenção ou outra hipótese de ampliação objetiva do processo, o juiz, de ofício, mandará proceder à respectiva anotação pelo distribuidor.

<sup>111</sup> Art. 134. CPC; [...]; § 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.

<sup>112</sup> José Tadeu Neves Xavier (2016, p. 151) informa que o art. 64 da versão inicial do projeto de

preocupação em denotar que se trata de uma nova relação jurídico processual, cuja presença do contraditório é fundamental, não sendo possível desconsiderar-se a personalidade jurídica sem a sua observância, consoante esclarece Fredie Didier Jr. (2017).

Os sócios demandados serão citados para a apresentação de defesa no prazo de 15 (quinze) dias<sup>113</sup> e para requerer provas, operando-se à revelia em caso de ausência de sua apresentação, com a produção dos efeitos materiais e processuais que lhe são próprios.

### **5.3.2 Tutela de urgência**

O art. 294, *caput* e parágrafo único do Código de Processo Civil,<sup>114</sup> estabelece que as tutelas provisórias podem ser de urgência ou de evidência, podendo ser classificadas, ainda, como “antecedentes” ou “incidentais”.

As tutelas de urgência previstas no CPC trazem nova roupagem às conhecidas antecipações dos efeitos da tutela e medidas cautelares, e serão concedidas quando houver (i) elementos que evidenciem a probabilidade do direito, e (ii) perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo, nos termos do art. 300 do Código de Processo Civil.

Portanto, sempre que existir risco de que ocorra a dilapidação do patrimônio antes que seja proferida decisão acerca do pedido de desconsideração da personalidade jurídica, será possível a concessão de tutela de urgência sem a ouvida do sócio demandado, determinando a penhora de bens suficientes à satisfação da obrigação executada, que no caso do incidente de desconsideração da personalidade jurídica será a extensão da responsabilidade pela dívida cobrada à pessoa dos sócios.

Esta posição pode representar subversão ao que se defende neste trabalho, sobre a necessidade de defesa prévia mediante o contraditório, e a

---

reforma do Código de Processo Civil determina a intimação da parte.

<sup>113</sup> Com base no disposto no artigo 229 do Código de Processo Civil, se o incidente for instaurado contra mais de um sócio, e desde que estejam representados por diferentes procuradores, o prazo será contado em dobro, excetuando-se esta regra da hipótese de tramitação do procedimento em autos eletrônicos, na forma do parágrafo segundo deste dispositivo legal.

<sup>114</sup> “Art. 294. A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência. [...] Parágrafo único. A tutela provisória de urgência, cautelar ou antecipada, pode ser concedida em caráter antecedente ou incidental”.

observância do devido processo legal para a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Entretanto, lembre-se que no item 4.4 citaram-se as lições de Marcelo Lima Guerra (1995), para quem execução visa à satisfação de uma obrigação materializada em título extrajudicial em favor do credor,<sup>115</sup> de forma proporcional e com menor onerosidade aos interesses do devedor.

Destaquem-se também os ensinamentos de José Gabriel Garcia Medina (2002, p. 50), para quem “a execução forçada tem por finalidade a satisfação do direito do credor”, o que não quer dizer, entretanto, que os procedimentos sejam feitos em descompasso com as garantias fundamentais das partes.

Se o exequente demonstrar a presença de requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica, e provar que o sócio estaria dilapidando seu patrimônio de forma a comprometer o pagamento de obrigações que lhes possam ser direcionadas, perfeitamente legal que no incidente seja pleiteado e deferido pedido de tutela de urgência para bloqueio de bens.

Forte neste sentido a posição de Christian Garcia Vieira (2017, p. 153):

Apesar da defendida e propalada necessidade de observância do contraditório prévio, a concessão de tutelas de urgência não viola essa garantia, pois a prática desse ato é fruto de uma ponderação legislativa que permite o equilíbrio da efetividade com a resposta posterior da pessoa prejudicada.

Não se pode esquecer que a doutrina reconhece haver obediência ao contraditório mesmo nas hipóteses em que ele é diferido, uma vez que a real igualdade das partes no processo somente se verifica, quando a solução encontrada não for resultado de maior poderio econômico ou da astúcia de uma delas. O processo não é um jogo, em que o mais capaz sai vencedor, mas um instrumento de justiça.

Sendo assim, o mosaico legal não pode estar a serviço de desmedidas garantias que impeçam a satisfação das obrigações legalmente constituídas, mas deve mirar-se na efetividade do processo sem postergações, resguardando eficazmente os interesses de quem os demonstre legitimamente possuir crédito constituído e não adimplido.

Medidas desta natureza têm caráter excepcional e não podem ser o padrão a ser observado, pois o normal é a ouvida prévia mediante o contraditório,

---

<sup>115</sup> Segundo Araken de Assis (2000, p. 344), “efeito do título executivo é possibilitar a sujeição do devedor à ação executória. Face ao inadimplemento da obrigação, presente no título, o órgão judiciário atuará, coativamente, os meios legais para satisfazer o crédito, os quais recairão, de ordinário, sobre o patrimônio do executado”.

que cede espaço apenas, conforme já dito, em situação de relevância e urgência que a justifiquem.

A decisão que concede ou negue o pedido de tutela de urgência de sequela de bens do réu no incidente pode ser objeto de irresignação recursal por meio de agravo de instrumento, consoante o disposto no artigo 1.015, inciso I do Código de Processo Civil.<sup>116</sup>

Após a eventual concessão da tutela de urgência, será o sócio demandado no incidente citado e então ouvido, o que caracteriza o contraditório diferido (VIEIRA, 2017), podendo o juiz revogar a decisão antecipatória e desconstituir a penhora em vista das alegações e provas da defesa, ou reservar a sua análise para a decisão de mérito que será proferida oportunamente.

### **5.3.3 Defesa e provas**

Cumprido o rito previsto no artigo 135 do Código de Processo Civil, após instaurado o incidente e citado o sócio, este poderá em 15 (quinze) dias manifestar-se e requerer provas.

Diferentemente da contestação no procedimento comum, cujo prazo de 15 (quinze) dias para a defesa poderá contar-se após a audiência de conciliação prevista no inciso I do artigo 335 do Código de Processo Civil, no Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica não existe tal previsão.

Sobre a conciliação, destaque-se a Lei nº 13.140/2015, que dispõe sobre a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública, que em determinadas circunstâncias entende-se poder ter aplicação no direito tributário.

Não obstante a vedação da Lei nº 13.140/2015 para a conciliação e discussão sobre o tributo, entende-se pela possibilidade de conciliação na hipótese de responsabilidade do sócio pela dívida tributária da pessoa jurídica, propiciando uma mudança no rito do incidente no Código de Processo Civil, prevendo uma audiência prévia de conciliação que poderia tornar viável a discussão sobre a responsabilidade do sócio ou sua extensão.

---

<sup>116</sup> Art. 1.015. Cabe agravo de instrumento contra as decisões interlocutórias que versarem sobre: I - tutelas provisórias;

Mas como não existe esta possibilidade no rito do incidente, cabe ao réu no prazo legal produzir sua impugnação, sendo importante considerar qual a devida conotação que deve ser dada ao termo de manifestação do sócio, que pela escolha do legislador do termo (manifeste), a toda a evidência parece realçar uma opção pela mais ampla possibilidade de arguição pelo demandado de toda a matéria de defesa, impugnando o pedido de desconsideração da personalidade jurídica na forma prevista no artigo 336 do Código de Processo Civil.

Forte nesta conclusão é que toda a matéria prevista no artigo 337 da lei processual civil poderá ser arguida, além, é claro, da matéria de defesa de mérito que impeça a superação da personalidade jurídica e direcione ao sócio a responsabilidade pelo pagamento do débito tributário executado. Entender o contrário representaria uma limitação da ampla defesa, e uma restrição do contraditório, que não foi albergado pelo artigo 133 do Código de Processo Civil ao instituir o incidente neste previsto.

Matéria que merece atenção, e destacada por Christian Garcia Vieira (2017), refere-se ao alcance que deve ser dado à cognição judicial no incidente. Esta deve limitar-se aos pressupostos autorizados da desconsideração da personalidade jurídica, ou podem também ser objeto de discussão os aspectos de validade do título a partir do qual se pretender estender a responsabilidade tributária?

Como o limite deste trabalho é a responsabilidade tributária do sócio na execução fiscal, lastreada em título executivo extrajudicial, abstém-se de debater a discussão sobre a possibilidade contestação no incidente da validade material do título judicial, para o qual existem vozes autorizadas que sustentam esta possibilidade (DIDIER; MAZZEI, 2007), posição esta que também se adota, em vista do disposto no artigo 506 do Código de Processo Civil, ao estipular que a sentença faz coisa julgada entre as partes, não podendo prejudicar terceiros,<sup>117</sup> entendimento este referendado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.572.655.<sup>118</sup>

---

<sup>117</sup> Para Misael Montenegro Filho (2018, p. 141), “o terceiro a que a norma se refere é a pessoa que não participou do processo, nem na sua formação (partes primitivas) nem em qualquer outro momento”.

<sup>118</sup> RECURSO ESPECIAL. CIVIL. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO DE TÍTULO EXTRAJUDICIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DECRETAÇÃO INCIDENTAL. POSSIBILIDADE. EMBARGOS À EXECUÇÃO. AÇÃO AUTÔNOMA. COGNIÇÃO AMPLA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. ALEGAÇÃO. POSSIBILIDADE. COISA JULGADA. ART. 472 DO

No que tange a esta possibilidade na execução do título executivo extrajudicial, a questão pode trazer tumulto ao procedimento, que tem como objetivo a verificação da existência dos requisitos que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica e a imposição de responsabilidade do débito tributário ao sócio, com o julgamento positivo do incidente.

Não obstante a possibilidade de ampla defesa e contraditório no incidente, e a ausência de limitação ao direito de manifestação do sócio réu, o procedimento não se presta à discussão do título primitivo, que poderá ser contestado em ações próprias, como os embargos à execução e ação anulatória de débito.

Admite-se, no entanto, a possibilidade de conhecimento e julgamento no incidente de matérias de ordem pública cognoscíveis de ofício, que são as questões relacionadas às condições da ação, aos pressupostos processuais e outros capazes de invalidar o título originário da obrigação executada.

Como já dito, o sócio demandado pode em sua manifestação de defesa arguir qualquer das matérias constantes no artigo 337 do Código de Processo Civil. Poderá suscitar também a ocorrência de prescrição, decadência, pagamento ou parcelamento do débito, que são questões que comumente ocorrem nos executivos fiscais, e que não têm relação direta com a desconsideração, mas impedem o seu processamento, posto que não teria sentido o julgamento positivo de um pedido de redirecionamento de uma dívida extinta, ou assumida pela pessoa jurídica e sob moratória.

A instrução probatória no Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica deve ser ampla, mas não mereceu detalhamento específico no capítulo destinado ao procedimento no Código de Processo Civil, o que remete às regras comuns de produção de provas previstas no capítulo XII do código destinado ao processo de conhecimento.

A caracterização da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária pode decorrer de refinados esquemas negociais, intrincados planejamentos societários e contábeis, que demandem produção de prova especializada e técnica, e assim caberá ao magistrado, de ofício ou mediante

requerimento das partes, determinar a produção das provas necessárias ao julgamento do incidente.<sup>119</sup>

O ônus da prova em matéria de desconsideração é também uma questão relevante, e talvez aqui resida um dos motivos da recalcitrância da Fazenda Pública em aceitar a aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica na execução fiscal.

Como se sabe a parte não é obrigada a produzir prova, mas tem este ônus em vista das alegações que fizer, ou, mais precisamente, sobre o fato constitutivo do seu direito (Art. 373, inciso I do Código de Processo Civil).

Para a Fazenda Pública restou cômodo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça já citado neste trabalho (item 4.4), segundo o qual a inclusão do sócio na Certidão de Dívida Ativa seria o suficiente e bastante para a sua responsabilização e direcionamento da execução a sua pessoa, impondo-lhe o ônus de prova em contrário, ou seja, de que não teria responsabilidade pela dívida inscrita.<sup>120</sup>

Muitas das vezes ao sócio caberia fazer prova do que não fez, que é a prova de fato negativo, que no caso seria provar que não agiu dolosamente, praticando ilícitos em nome da sociedade e sem autorização.<sup>121</sup>

Com a previsão do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, a Fazenda Pública terá o ônus de provar o ato ilícito do sócio a autorizar a sua responsabilidade tributária, já que objetivamente o ente público estará afirmando a presença das hipóteses previstas no caput do art. 135 do Código Tributário Nacional. A distribuição e a dinâmica quanto ao ônus da prova cabe a quem alega algum fato, é matéria polêmica, mas que não pode sempre resultar em encargo do devedor.

---

<sup>119</sup> A princípio, o juiz é o destinatário da prova, pois a sua produção visa a formar o seu convencimento, mas além de este não dever ficar inerte aos pedidos das partes neste sentido, a atividade probatória deve ser entendida também como o meio a ser utilizado por todos os atores da atividade processual que dela farão o uso apropriado aos seus interesses.

<sup>120</sup> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ART. 105, III, A, DA CF/1988. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. NOME DO EXECUTADO NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - CDA. CO-RESPONSÁVEL REDIRECIONAMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. RESPONSABILIDADE. MATÉRIA APRECIADA SOB O RITO DO ART. 543-C, DO CPC. (RESP 1.104.900/ES, DJE 01.04.2009) RESOLUÇÃO STJ 8/2008.

<sup>121</sup> A prova de fato negativa ou prova diabólica é um desafio, e para tanto sugere-se maior aprofundamento na matéria, visto que a dinamização do ônus da prova merece maiores reflexões e para aprofundamento sugere-se: CÂMARA, Alexandre Freitas. Doenças preexistentes e ônus da prova: o problema da prova diabólica e uma possível solução. **Revista Dialética de Direito Processual**, São Paulo: Dialética, n. 31, p. 12, 2005).

Ressalte-se que a responsabilidade com base no art. 135 do CTN não decorre de solidariedade legal, e, assim, descabe falar em inversão ou distribuição diversa legal do ônus da prova, ou na existência de alguma presunção legal que autorize a constatação de ter ocorrido a responsabilidade do sócio.<sup>122</sup>

Ao réu do incidente, por seu turno, caberá no incidente a prova da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito sustentado e demonstrado pela Fazenda Pública exequente.

As partes devem servir-se de todos os meios de prova disponíveis, e inclusive requerer, se for o caso, a distribuição diversa do ônus, desde que presentes os motivos que o justifiquem, o que prescindirá de decisão fundamentada do julgador, e oportunidade de a parte desincumbir-se do ônus que lhe foi atribuído (art. 373, §1º do CPC).

No Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, esta inversão pode ser necessária, em especial em favor do sócio, que, tendo de provar fato extintivo, impeditivo ou modificativo de direito, poderá prescindir de determinação de que esta seja feita pela Fazenda Pública, que disporá das informações presentes nos processos administrativos e nas informações cadastrais disponíveis nos seus arquivos.

#### **5.3.4 Decisão e recursos cabíveis**

Ao final da instrução a decisão que julgar o incidente será interlocutória (Art. 136, CPC), e terá a natureza de declarar a extensão da responsabilidade pela dívida tributária executada ao sócio, admitindo que a execução seja a este dirigida, ou então impedindo que a desconsideração seja feita, obstando que o representante da sociedade venha compor o polo passivo da execução.

A decisão interlocutória que julga o incidente aprecia o mérito de pedido de desconsideração da personalidade jurídica, e põe fim ao procedimento após cognição, que deve ser exauriente, configurando-se como uma decisão de mérito.

Sobre a natureza meritória desta decisão, o novo Código de Processo Civil reconhece no seu artigo 356 a presença de sentenças parciais de mérito, no que representa um rompimento com o Código de 1973, que considerava que a

---

<sup>122</sup> Segundo Freddie Diddier Jr. (2017, p. 67), “as presunções legais estabelecem como verdade as alegações sobre os fatos presumidos, tornando a sua prova irrelevante”.

decisão interlocutória resolvia apenas questões incidentais e sem conteúdo meritório (VIEIRA, 2017).

O conteúdo da decisão, que é de mérito, não pode, entretanto, ser alterado pela não correspondência com o recurso cabível no incidente (agravo de instrumento), como bem diz Professora Teresa Arruda Alvim (2017). Em outras palavras, não é o fato de a decisão ser agravável que está descaracterizada a sua natureza meritória.

A constatação de que a decisão que julga o incidente tem conteúdo de mérito faz-se importante para que sobre esta opere-se o trânsito em julgado, e sofra os efeitos da coisa julgada, afastando dúvidas sobre a possibilidade de responsabilização ou não do sócio à vista do pedido deduzido pela Fazenda Pública, que estará protegida pelo peso da coisa julgada material e formal.

A coisa julgada formal e material tem o seguinte conceito, segundo Misael Montenegro Filho (2018, p. 411):

A coisa julgada formal é característica das sentenças terminativas (art. 485), impedindo a rediscussão dos fatos e dos elementos da ação no âmbito do mesmo processo, sem impedir o ajuizamento de outra ação, com essa finalidade, enquanto que a coisa julgada material produz efeitos endo/extraprocessuais, sendo característica das sentenças de mérito (art. 487), impedindo a rediscussão dos fatos e dos elementos da ação, no mesmo processo e em outro que pudesse ser instaurado.

O art. 502 do Código de Processo Civil, ao atribuir os efeitos e força de lei à decisão proferida, não se refere à sentença, mas apenas à decisão de mérito, o que torna clara a opção e a possibilidade de estender sua imutabilidade para as decisões interlocutórias com conteúdo meritório.<sup>123</sup>

---

<sup>123</sup> Nota explicativa: Em recente decisão proferida no REsp 1572655 / RJ, DJe 26/03/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que a decisão interlocutória incidental à execução que reconhece a descon sideração da personalidade jurídica não transita em julgado, mas apenas opera sobre esta a preclusão no mesmo processo. A destacar que este processo foi julgado com base no CPC de 1973, mas à guisa de conhecimento, segue sua ementa: RECURSO ESPECIAL. CIVIL. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO DE TÍTULO EXTRAJUDICIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DECRETAÇÃO INCIDENTAL. POSSIBILIDADE. EMBARGOS À EXECUÇÃO. AÇÃO AUTÔNOMA. COGNIÇÃO AMPLA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. ALEGAÇÃO. POSSIBILIDADE. COISA JULGADA. ART. 472 DO CPC/1973. NÃO CONFIGURAÇÃO. PRECLUSÃO. ART. 473 DO CPC/1973. NÃO OCORRÊNCIA. ART. 50 DO CC/2002. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. CONFIGURAÇÃO. 1. Recurso especial interposto contra acórdão publicado na vigência do Código de Processo Civil de 1973 (Enunciados Administrativos nºs 2 e 3/STJ). 2. O ato que determina a descon sideração da personalidade jurídica em caráter incidental no curso de processo de execução não faz coisa julgada, por possuir natureza de decisão interlocutória. Decisões interlocutórias sujeitam-se à preclusão, o que impede a rediscussão da matéria no mesmo processo, pelas mesmas partes (art. 473 do CPC/1973).

A decisão interlocutória de mérito do Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica pode ser questionada em grau de recurso por agravo de instrumento, conforme dispõe expressamente o art. 1.015, inciso IV do Código de Processo Civil, sem prejuízo de que antes disso possa ser enfrentada através de embargos de declaração, caso presentes os requisitos legais, posto que as decisões interlocutórias também podem ser objeto de recurso visando ao seu esclarecimento e integração.<sup>124</sup>

O julgamento do incidente não implica o pagamento de honorários pela parte sucumbente, já que o pagamento de honorários depende de sentença (art. 82, §2º, e art. 85 do CPC).

A decisão que reconhecer a responsabilidade do sócio na execução fiscal deverá ser informada nos autos da execução, e implicará a inclusão do seu nome dentre os executados, com os devidos registros na distribuição.

Ato contínuo, a Fazenda exequente deverá pedir a sua citação – do sócio - para que, na forma do art. 8º da Lei 6.830/80, pague o débito em 05 (cinco) dias ou garanta a execução, podendo nesta última hipótese interpor embargos no prazo de 30 (trinta).

Questão a dirimir é a possibilidade de o réu do incidente que teve reconhecida a sua responsabilidade neste procedimento utilizar os embargos à execução para novamente questionar os requisitos autorizadores da superação da personalidade e da imputação da sua responsabilidade.

A coisa julgada material impede a apreciação de mérito de uma pretensão já deduzida em juízo, quando em nova ação se repitam as mesmas partes, os fatos na qual se fundamentou o pedido e o objeto da ação.

O art. 540 do Código de Processo Civil estipula que não farão coisa julgada os motivos para alcançar a parte dispositiva da sentença e a verdade dos fatos estabelecidos como seu fundamento.

Diante disso, se nos embargos à execução o sócio trazer novos elementos ou motivos que alterem as premissas que no incidente fizeram o

---

Precedentes. 3. O trânsito em julgado da decisão que desconsidera a personalidade jurídica torna a matéria preclusa apenas com relação às partes que integravam aquela relação processual, não sendo possível estender os mesmos efeitos aos sócios, que apenas posteriormente foram citados para responderem pelo débito. [...]

<sup>124</sup> Os embargos declaratórios são cabíveis contra quaisquer decisões judiciais, inclusive as interlocutórias. (ERESP 159317/DF, CE, Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, DJ 26.04.1999).

magistrado concluir pela sua responsabilidade, plenamente possível a exclusão desta na sentença que julgar esta ação.

Por fim, destaque-se que o julgamento procedente do incidente conduz à ineficácia da alienação ou oneração de bens procedida pelo sócio em face da Fazenda Pública.

A alienação ou oneração será considerada fraudulenta, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica, a partir da citação da parte que se pretende desconsiderar (art. 792, §3º do CPC), devendo restar claro que esta, no caso, é o devedor originário na execução fiscal, ou seja, a pessoa jurídica da qual faz parte o sócio demandado no incidente previsto no art. 133 do CPC.

## CONCLUSÕES

Toda esta pesquisa teve como foco explicar como se encontra caracterizada a responsabilidade tributária no direito brasileiro, no que consiste a superação da personalidade jurídica para alcançar seus dirigentes em caso de dívidas fiscais, e a possibilidade de aplicação do incidente de descon sideração da personalidade jurídica na execução fiscal, e assim segue uma síntese conclusiva daquilo que este estudo revelou.

A relação jurídica-tributária é ambiente fértil para o contencioso entre o fisco, sujeito ativo, e o contribuinte, sujeito passivo, posto que a imposição legal de pagar tributo não raro encontra resistência, seja pelo desrespeito às limitações do poder de tributar, ou pela mera insurgência do cidadão a esta obrigação legal.

A responsabilidade do sócio pelas dívidas das empresas não adimplidas com a Fazenda Pública tem sido utilizada de forma pouco criteriosa em algumas circunstâncias, e aquilo que se espera seja exceção na aplicação deste permissivo legal tem se tornado regra.

A responsabilidade dos terceiros prevista no art. 134 do Código Tributário Nacional é subsidiária, sem solidariedade plena e tem na culpa seu elemento definidor, enquanto que a responsabilidade dos terceiros prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional exige o dolo e resulta de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sem exoneração da pessoa jurídica que tenha se beneficiado do ato.

A pessoa jurídica é ente criado diante da necessidade de incentivo ao empreendedorismo e proteção do patrimônio dos sócios, enquanto que a teoria da descon sideração da personalidade jurídica é instituto de direito que objetiva dar proteção aos negócios em detrimento dos sócios que na administração das sociedades agissem de forma dolosa e causassem prejuízos.

A responsabilidade tributária dos sócios gerentes e administradores na forma prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional é imputação imperfeita e subjetiva de responsabilidade, e como tal trata-se de técnica descon siderante da personalidade, com o intuito de convocação pelo fisco dos dirigentes para o polo passivo da obrigação tributária.

A responsabilidade tributária dos sócios gerentes e administradores no caso de dissolução irregular da sociedade não faz nascer obrigação tributária, sendo

o encerramento irregular da sociedade apenas um indício de irregularidade. Para a caracterização de responsabilidade dos terceiros nesta hipótese deve existir também prova de excesso na administração da sociedade.

O prazo de que dispõe a Fazenda Pública para responsabilizar os sócios gerentes e administradores é sujeito à decadência e à prescrição, sendo possível afirmar que no prazo de que dispõe a Fazenda para lançar em desfavor da pessoa jurídica deverá também lançar o crédito contra o administrador que agiu com dolo e deve responder pela obrigação.

Quanto à prescrição, não se concorda com a possibilidade do redirecionamento da execução aos terceiros seja contada do momento em que a Fazenda Pública tomasse conhecimento da prática de ato ilícito (*actio nata*), por entender que isto violaria a segurança jurídica. Assim, concorda-se com o entendimento revelado em decisão do Superior Tribunal de Justiça de que este prazo há de ser contado do despacho que determina a citação da pessoa jurídica no caso de redirecionamento.

Apurada a responsabilidade do sócio gerente ou administrador de forma prévia, ou, sem apuração, mas com sua inclusão na certidão de dívida ativa, este prazo será contado da constituição definitiva do crédito tributário.

A participação do terceiro responsável no processo de constituição do crédito tributário e do título executivo a ser executado é imperiosa e necessária, sempre que a apuração de qualquer responsabilidade implique ônus a sua pessoa.

A consulta pública da Receita Federal com o Nº 07/2018, tornada pública em 19/11/2018, na qual se busca a discussão sobre procedimentos de imputação de responsabilidade tributária de terceiros com contraditório e a ampla defesa, e à qual se aludiu no início deste trabalho, denota não só a importância e a atualidade do tema, como o reconhecimento da Fazenda Pública da imprescindibilidade de meios formais de apuração prévia da responsabilidade por débitos tributários em face dos sócios gerentes e administradores.

No processo executivo fiscal devem ser assegurados a ampla defesa e o contraditório, com aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, devendo estar patentado que o princípio do devido processo legal não pode sofrer limitação e ter diminuído o seu espectro de irradiação.

O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica é um incidente processual que deve cumprir em matéria de prestação jurisdicional papel

apto a assegurar a ampla participação das partes em contraditório, sendo plenamente aplicável na execução fiscal, tendo amparo legal o entendimento que o admite no caso de redirecionamento da execução fiscal aos sócios da pessoa jurídica.

A influência do Estado Democrático de Direito sobre esta atividade jurisdicional, com decisiva influência dos direitos fundamentais sobre a atuação estatal de execução dos seus créditos, deve ser um fim a ser perseguido quando se aplica o ordenamento jurídico, de forma a permitir uma efetiva influência das partes na decisão judicial.

O incidente de desconsideração da personalidade jurídica é instituto a ser usado pela função jurisdicional como forma de assegurar os direitos do contribuinte executado, mediante o acesso a um processo com ampla defesa e de concepção democrática no arcabouço processual fiscal, assim como também para manter os interesses da arrecadação fazendária justa.

A imposição da responsabilidade do sócio deveria, em respeito ao princípio do devido processo legal, ser precedida de contraditório, assegurando a mais ampla defesa ao sócio ou administrador, antes de qualquer sequele aos seus interesses por meio de inscrição em dívida ativa e redirecionamento do executivo fiscal a sua pessoa.

Com a consciência jurídica da relevância do primado do Estado de Direito e dos princípios que lhe dão suporte, não deveria haver esforços em debates e argumentações em favor da prevalência da segurança jurídica nestas situações, já que a sua aplicabilidade deveria se dar sem qualquer limitação.

Os sócios representantes das pessoas jurídicas devem ser chamados a responder na forma prevista em Lei, sempre que utilizarem de forma indevida as sociedades com a finalidade de se escusarem do dever de pagar o crédito tributário não adimplido.

Em respeito ao devido processo legal, a responsabilidade do sócio só poderá ser regular se restou oportunizada a sua defesa prévia, sendo o incidente de desconsideração da personalidade jurídica instrumento adequado para tanto, caso se busque a sua responsabilização no executivo fiscal.

O procedimento de Execução Fiscal previsto na Lei 6.830/80 não oferece qualquer óbice para que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica

seja aplicado, sendo perfeitamente adequado o seu processamento, sem prejuízo de continuidade da execução em desfavor da pessoa jurídica.

A sua aplicação à execução fiscal, antes de constituir um entrave à execução do crédito público, deveria ser visto como uma política pública de acertamento da relação tributária, e uma oportunidade de controle que será capaz de prevenir ilegalidades e maiores prejuízos aos cofres públicos, por força da continuidade de execuções passíveis de extinção em face de terceiros equivocadamente acionados.

Sendo a responsabilidade tributária dos sócios gerentes e administradores de sociedades uma técnica que desconsidera a personalidade da pessoa jurídica e a direciona a terceiros, o incidente previsto no art. 133 do Código de Processo Civil é uma regra que deve ser aplicada à execução fiscal, seja pela ausência de limitação a sua utilização na lei processual, seja pela necessidade de interpretação consentânea com os primados da ampla defesa e contraditório previstos na Constituição Federal.

Deve o ente público adotar um procedimento legal que impeça o direcionamento de execuções fiscais sem prévia defesa, enquanto que os administradores das pessoas jurídicas devem imunizar-se mediante seguimento de regras de compliance e governança corporativa, de práticas que ensejem a sua responsabilidade tributária por débitos das sociedades.

## REFERÊNCIAS

- ALVIM, Eduardo Arruda; GRANADO, Daniel William. Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 412, p. 63-84, 2010.
- ALVIM, Teresa Arruda. **Nulidades do processo e da sentença**. 8. ed. São Paulo: RT, 2017.
- ALVIM, Teresa Arruda; MARINS, James. *In: Repertório de jurisprudência e doutrina sobre processo tributário*. 2. Tiragem São Paulo: Editora dos Tribunais, 1994.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 94, n. 836, p. 733-763, 2005.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Desconsideração da personalidade Jurídica no Novo Código Civil**. São Paulo: MP Editora, 2005.
- ASSIS, Araken de. **Manual do processo de execução**. 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. **Arts. 134 e 135 do CTN: responsabilidade culposa e dolosa dos sócios e administradores de empresas por dívidas tributárias da pessoa jurídica**. São Paulo: Dialética, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- ATALIBA, Geraldo. Recurso em matéria tributária. Jan 1988. **Revista de Informação Legislativa** (Senado. Federal-1988), 25/132, p.122. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181823>. Acesso em: 31 out. 2018.
- ÁVILA, Humberto. **Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”**. 11 set. 2007. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/humberto-avila/repensando-o-principio-da-supremacia-do-interesse-publico-sobre-o-particular>. Acesso em: 5 set. 2018.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição a aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2016.
- AYALA, José Luis Pérez de Ayala. **Derecho tributário**. Madrid: Plaza Universitaria Ediciones, 1994.

- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BARACHO, José Alfredo. **Direito processual constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- BARROS, Paulo de. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária de terceiros na jurisprudência como indicativo para a necessidade de revisão da Súmula 435 do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 213, p. 127-139, jun. 2013.
- BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 204, p. 45-58, set. 2012.
- BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Pressupostos processuais e condições da ação. **Justitia**, São Paulo, n. 53, v. 156, p. 48-64, out./dez. 1991.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa**. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Senado, 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em: 5/10/1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 1 set. 2018.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 181**, de 20 de outubro de 2015. Modifica a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, para dispor sobre cessão de créditos da dívida ativa consolidada a instituições financeiras. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2018511>. Acesso em: 28 ago. 2018.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto permite cessão da dívida ativa para bancos, que farão cobrança. **Câmara Notícias**, Administração pública, 2 set. 2016. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/administracao->

publica/516405-projeto-permite-cessao-da-divida-ativa-para-bancos,-que-farao-cobranca.html. Acesso em: 28 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Novo Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Data da Publicação: 17/3/2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm). Acesso em: 1 set. 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Data da Publicação: 27/10/1966 e retificado em: 31/10/1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em: 29 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Data da Publicação: 24/9/1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L6830.htm>. Acesso em: 30 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Data da Publicação: 12/9/1990 - Edição extra e retificado em: 10/1/2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/l8078.htm>. Acesso em: 28 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Data da Publicação: 28/12/1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/l8078.htm>. Acesso em: 30 out. 2018.

BRASIL. Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Data da Publicação: 13/2/1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9605.htm>. Acesso em: 29 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 fev. 1999, retificado em: 11 mar. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L9784.htm>. Acesso em: 30 ago. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer/PGFN/CRJ/Nº. 1732/2007**. Execução Fiscal. Alterações na execução fiscal ocorridas em virtude das recentes reformas processuais. Disponível em: <http://ibetbrasil.com.br/noticias/attachments/1311/Parecer%201732-2007.pdf>. Acesso em: 1 set. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010**. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. Disponível em: <http://www.pgfn>

.fazenda.gov.br/noticias/2010/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf. Acesso em: 30 ago. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **PARECER/PGFN/CAT/Nº 31/2018**. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/file/b6c30a0e-f2e9-392a-b42e-f3dbe0094aa1/PARECER%2031%202018%20CAT.pdf>. Acesso em: 6 set. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **NOTA/PGFN/CRJ Nº 980/2015**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/Nota%20CRJ%20980-15.pdf>. Acesso em: 6 set. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Dívida ativa da União**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao>. Acesso em: 30 ago. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. CONSULTA PÚBLICA RFB Nº 07/2018. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-07-2018.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 402857 RJ 2013/0330197-0, Relatora: Ministra Maria Isabel Gallotti, julgamento: 29/8/2017, Quarta Turma, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 04/09/2017. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/505019343/agravo-interno-no-agravo-em-recurso-especial-agint-no-aresp-402857-rj-2013-0330197-0>. Acesso em: 30 ago. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1646402/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 05/04/2018, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 10/04/2018. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%271710017%27>. Acesso em: 30 ago. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1306790/MG 2012/0014756-0, Relator: Ministro OG Fernandes, Julgado em: 3/10/2017, Segunda Turma, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 11/10/2017. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/514538283/agravo-interno-nos-embargos-de-declaracao-no-recurso-especial-agint-nos-edcl-no-resp-1306790-mg-2012-0014756-0?ref=juris-tabs>. Acesso em: 30 ago. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 154631 MG 1997/0080886-6, Relator: Ministro Felix Fischer, Julgado em: 1/10/1998, Quinta Turma, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 3/11/1998, p. 189. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19750191/recurso-especial-resp-154631-mg-1997-0080886-6?ref=juris-tabs>. Acesso em: 6 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 724.747 - SP 2015/0137099-3, Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, julgado em 10/11/2015, Terceira Turma, **Diário da Justiça Eletrônico**,

Brasília, DF. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1463228&num\\_registro=201501370993&data=20151116&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1463228&num_registro=201501370993&data=20151116&formato=PDF). Acesso em: 30 ago. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1151031 RJ 2009/0145392-9, Relator: Ministro Sergio Kukina, **Diário da Justiça**, Brasília, DF, Data da Publicação: 27/05/2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%271449018%27>. Acesso em: 30 ago. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1035672/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20/08/2009, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 08/09/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%27958160%27>. Acesso em: 1 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 702.232/RS, Relator: Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em: 14/09/2005. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 26/09/2005, p. 169. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%27640253%27>. Acesso em: 2 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 159.317/DF, Rel. Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Corte Especial, julgado em 07/10/1998, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 26/04/1999, p. 36. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%27259933%27>. Acesso em: 2 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.210.653 – RS 2010/0153870-6, Relator: Ministro Humberto Martins, **Diário da Justiça Eletrônico**, Data da publicação: 26/10/2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17025042/peticao-de-recurso-especial-resp-1210653?ref=juris-tabs>. Acesso em: 1 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1024128/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/05/2008, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 19/12/2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%27901235%27>. Acesso em: 1 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1182462/AM, Relatora: Ministra Eliana Calmon, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25/08/2010, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 14/12/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%271075015%27>. Acesso em: 30 ago. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1182462 AM 2010/0032100-7, Relatora: Ministra Eliana Calmon, Julgado em: 25/8/2010, Primeira

Seção, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 14/12/2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19128723/recurso-especial-resp-1182462-am-2010-0032100-7?ref=serp>. Acesso em: 2 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1185036/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 08/09/2010, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 01/10/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%271052549%27>. Acesso em: 1 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 124.364/PE, Rel. Ministro Waldemar Zveiter, Terceira Turma, julgado em 05/12/1997, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 26/10/1998, p. 113. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%27232320%27>. Acesso em: 1 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1272827-PE 2011/0196231-6, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Julgado em: 22/05/2013, Primeira Seção, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 31/05/2013. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23329943/recurso-especial-resp-1272827-pe-2011-0196231-6-stj?ref=juris-tabs>. Acesso em: 30 ago. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1437078/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25/03/2014, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 31/03/2014. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%271340033%27>. Acesso em: 30 ago. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1526287 SP, Relatora: Ministra Nancy Andrighi, 2013/0175505-2, julgado em: 16/5/2017, Terceira Turma, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 26/05/2017. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/464676959/recurso-especial-resp-1526287-sp-2013-0175505-2?ref=juris-tabs>. Acesso em: 29 ago. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 154.631/MG, Relator: Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, julgado em 01/10/1998, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 03/11/1998, p. 189. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%27234297%27>. Acesso em: 1 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1572655/RJ, Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, julgado em 20/03/2018, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 26/03/2018. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%271706711%27>. Acesso em: 2 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1729554 SP 2017/0306831, Relator: Ministro Luis Felipe Salomão, Julgado em: 8/5/2018, Quarta Turma, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 6/6/2018.

Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/595923427/recurso-especial-resp-1729554-sp-2017-0306831-0?ref=juris-tabs>. Acesso em: 1 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 333.267/ES, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 02/10/2001, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 19/11/2001, p. 244. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%27411159%27>. Acesso em: 29 ago. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 540845 PE 2015/0155977-0, Relatora: Ministra Assusete Magalhães, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 19/12/2016. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/461051244/recurso-especial-resp-1540845-pe-2015-0155977-0?ref=juris-tabs>. Acesso em: 6 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 865.336/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24/03/2009, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 27/04/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%27926504%27>. Acesso em: 30 ago. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº1340553 / RS Rel. Ministro Mauro Campbell Marques - Primeira Seção, julgado em 12/09/2018, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 16/10/2018. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=78186560&num\\_registro=201201691933&data=20181016&tipo=5&formato=P](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=78186560&num_registro=201201691933&data=20181016&tipo=5&formato=P) DF . Acesso em: 13 nov. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 314. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. Primeira seção, julgado em 12/12/2005, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 08/02/2006,258. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=SUMU&livre=@docn=27000000314%27>. Acesso em: 30 ago. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 393. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. Primeira seção, julgado em 23/09/2009, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 07/10/2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=SUMU&livre=@docn=%27000000393%27>. Acesso em: 1 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Primeira Seção, julgado em: 24/03/2010, **Diário da Justiça Eletrônico**, Data da Publicação: 13/05/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=SUMU&livre=@docn=%27000000429%27>. Acesso em: 29 ago. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 13/05/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=SUMU&livre=@docn=%27000000434%27>. Acesso em: 30 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 850155, Relatora: Ministra Carmen Lúcia, julgado em 12/11/2012, **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, Data da Publicação: 29/11/2012. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000177255&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 07 set. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). Agravo de Instrumento nº 00201545820164030000 SP, Relator: Des. Federal Hélio Nogueira, Julgado em: 7/2/2017, Primeira Turma, **Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região**, Judicial 1, Brasília, DF, Data da Publicação: 20/3/2017. Disponível em: <https://trf3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/440772067/agravo-de-instrumento-ai-201545820164030000-sp?ref=juris-tabs>. Acesso em: 1 set. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). Agravo de Instrumento Nº 0020449-95.2016.4.03.0000/SP, Relator: Des. Federal. Wilson Zauhy, Data da Autuação: 16/11/2016, Primeira Turma, **Diário da Justiça Eletrônico**. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual/Processo?NumeroProcesso=00204499520164030000>. Acesso em: 6 set. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). Agravo de Instrumento nº 0020154-58.2016.4.03.0000/SP, Relator: Des. Federal Hélio Nogueira, Julgado em: 7/2/2017. Primeira Turma, **Diário da Justiça Eletrônico da Terceira Região**, Brasília, DF, Data da Publicação: 20/3/2017. Disponível em: <https://trf3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/440772067/agravo-de-instrumento-ai-201545820164030000-sp?ref=juris-tabs>. Acesso em: 6 set. 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). Agravo de Instrumento nº 0012070-68.2016.4.03.0000/SP, Relator: Des. Federal Carlos Muta, Julgado em: 25/8/2016, Terceira Turma, **Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região**, Brasília, DF, Data da Publicação: 05/09/2016. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5422793>. Acesso em: 1 set. 2018.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil: tutela jurisdicional executiva**, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

CÂMARA, Alexandre Freitas. Comentário ao art. 134. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; DIDIER JR, Fredie; DANTAS, Bruno (coord.). **Breves comentários ao Novo Código de Processo Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 426-427.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Hermenêutica e argumentação** – uma contribuição ao estudo do direito. 3. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2003.

CANÁRIO, Pedro. Execuções fiscais são dois terços das execuções pendentes de julgamento, diz CNJ. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 4 set. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-set-04/execucoes-fiscais-sao-dois-tercos-execucoes-pendentes-cnj>. Acesso em: 5 set. 2018.

CARIBÉ, Luciano Brito. **Responsabilidade jurídica dos sócios e dirigentes de pessoa jurídicas**. 2009. (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009.

CARNELUTTI, Francesco. **Sistema de direito processual civil**. Traduzido por Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Classic Book, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASTILLO, Niceto Alcalá-Zamora y. **Autocomposicion y autodefensa**. 2ª. ed. México: Unam, 1970.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. Campinas: Bookseller, 2000.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CINTRA, Carlos Cesar Sousa. **Burocracia, procedimentalização e processualização no direito brasileiro**. [s.l.]: [s.n.], 2018. No prelo.

CINTRA, Carlos Cesar Sousa. **O exercício, pelo poder executivo brasileiro, de funções tributárias: entre a procedimentalidade e a processualidade**. São Paulo, PUC, 2005. Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica, SP, 2005.

COELHO, Fábio Ulhoa. As teorias da desconsideração. *In*: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (org). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quaitier Latin, 2004, p. 260-267.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. v. 2.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2003. v. I.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: execução**. 7. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Juspodvm, 2017.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória**. 12. ed. rev. ampl e atual. Salvador: Juspodvm, 2017.

DIDIER JR., Fredie; MAZZEI, Rodrigo (coord.). **Reflexos do novo Código Civil no Direito Processual**. Salvador: Jus Podvm, 2007.

DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 7. ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013. v. I.

DINAMARCO, Candido Rangel. **Execução civil**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000.

ESCOLA NACIONAL DE FORMAÇÃO E APERFEIÇOAMENTO DE MAGISTRADOS – ENFAM. **Enunciados aprovados**. Disponível em: <https://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>. Acesso em: 1 set. 2018.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 1997.

FAZZALARI, Elio. **Instituições de direito processual**. Campinas, SP: Bookseller, 2006.

FERNANDES, Antonio Sacarance. **Incidente processual**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

FERNANDES, Douglas Marcelo Marianno. Aplicação dos enunciados fonaje nos juizados especiais estaduais. **Webartigos**, 21 abr. 2009. Disponível em: <https://www.webartigos.com/artigos/aplicacao-dos-enunciados-fonaje-nos-juizados-especiais-estaduais/17019>. Acesso em: 1 set. 2018.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. **Prescrição Intercorrente e Redirecionamento da EF**, 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/prescricao-intercorrente-e-redirecionamento-da-ef-09102017>. Acesso em: 13 nov. 2018.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2002.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Estado de direito e devido processo legal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 209, p. 7-18, 1997.

FIORATTO, Débora Carvalho; DIAS, Ronaldo Brêtas de Carvalho. A conexão entre os princípios do contraditório e da fundamentação das decisões na construção do estado democrático de direito. **Periódicos** – PUC/Minas, v. 5, n. 5, p. 112-138, 2010.

FORTALEZA. Prefeitura de Fortaleza. **Prefeitura e Banco do Brasil assinam convênio para cobrança de dívida ativa**. 22 dez. 2017. Disponível em: <http://www.fortaleza.ce.gov.br/noticias/prefeitura-e-banco-do-brasil-assinam-convenio-para-cobranca-de-divida-ativa>. Acesso em: 28 ago. 2018.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método**. Tradução de Flávio Paulo Meurer (revisão da tradução de Enio Paulo Giachini). 7. ed. Petrópolis: Vozes, Bragança Paulista: EDUSF, 2005. (Coleção pensamento humano).

GONÇALVES, Oksandro. **A relativização da responsabilidade limitados dos sócios**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **As garantias constitucionais do direito de ação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A aplicação do incidente de desconsideração de personalidade jurídica, previsto no Novo Código de Processo Civil aos processos judiciais e administrativos em matéria tributária. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributário- IBET**, 1 mar. 2016. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/a-aplicacao-do-incidente-de-desconsideracao-de-personalidade-juridica-previsto-no-novo-codigo-de-processo-civil-aos-processos-judiciais-e-administrativos-em-materia-tributaria-por-betina-treiger-gru/>. Acesso em: 3 set. 2018.

GUERRA, Marcelo Lima. **Execução forçada**: controle de admissibilidade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

GODOI, Marilei Fortuna. Formação do título executivo. *In*: MELO FILHO, João Aurino *et al.* **Execução fiscal aplicada**. 2.ed. Salvador: JusPodivum, 2013, p. 26-70.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução ao estudo do direito**. 49. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

HABERMAS, Jurgen. **Direito e democracia**: entre factividade e validade. 2. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2012. v. I.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

KOURY, Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas**. 3. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

LIEBMAN, Enrico Tulio. **Processo de execução**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1968.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2006. v. III.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2005. v. III.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 2. ed. São Paulo: RT, 1994.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito Tributário nas Súmulas do STF e do STJ**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCATO, Antonio Carlos. **Procedimentos especiais**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARDEN, Carlos. Processo (constitucional): reconstrução do conceito à luz do paradigma do estado democrático de direito. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, ano 10, n. 14, p. 24-41, jan./dez. 2012.

MARDEN, Carlos. **Teoria da democracia**. 2018. No prelo.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**. 7. ed. rev. ampl. São Paulo: Dialética, 2014.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARQUES, Cláudia Lima. **Manual de direito do consumidor**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MEDINA, José Gabriel Garcia. **Execução civil**: princípios fundamentais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de mandado de segurança**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

MELLO, Rogério Licastro Torres de. **O responsável executivo secundário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MELO FILHO, João Aurino de; SANDRI, Marcos Paulo. Legitimidade no processo de execução fiscal. *In*: MELO FILHO, João Aurino de Melo Filho (coord.). **Execução fiscal aplicada**. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2013, p. 90-115.

MELO FILHO, João Aurino *et al.* **Execução fiscal aplicada**. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Campinas: Bookseller, 2000.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários ao Código de Processo Civil**. São Paulo: Forense, 1976. t. X.

MIRANDA, Pontes de. Parecer n. 95. **Dez anos de pareceres**, Rio de Janeiro: Francisco Alves, v. 4, p. 125-139, 1975.

MONTENEGRO FILHO, Misael. **Novo Código de Processo Civil comentado**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. Coimbra, PT: Almedina, 2015.

OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa de. **A dupla crise da pessoa jurídica**. São Paulo: Saraiva, 1979.

PACHECO, Silva. **Comentários à nova lei de execução fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1981.

PAULSEN, Leandro. Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo: IOB, n. 68, p. 7-20, 2009.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1993. t. I.

PORTANOVA, Rui. **Princípios do processo civil**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

QUEIROZ, Mary Elbe. A elisão e a evasão fiscal: o planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica. *In*: TORRES, H. T.; QUEIROZ, M. E. (coord.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. v. 2.

REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica: "Disregard Doctrine". **Enciclopédia Saraiva do Direito**, São Paulo, v. 2, p. 58-77, 1977.

ROCHA, José Albuquerque. **Teoria geral do processo**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

RODRIGUES FILHO, Otávio Joaquim. **Desconsideração da personalidade jurídica e processo**: de acordo com o novo Código de Processo Civil de 2015. São Paulo: Malheiros, 2016.

ROSA, Alexandre Morais da; STRECK, Lenio Luiz. Mesmo que a lei seja clara, sempre cabe...um enunciado: bingo! Consultor Jurídico - CONJUR, São Paulo, 9 set. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-set-09/diario-classe-mesmo-lei-seja-clara-sempr-cabeum-enunciado-bingo>. Acesso em: 31 out. 2018.

ROSENFELD, Denis L. **O que é democracia**. São Paulo: Brasilense, 1994.

SANTA CATARINA. Governo do Estado. Lei Complementar nº 313, de 22 de dezembro de 2005. Institui o Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina e adota outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Santa Catarina, Florianópolis, Data da Publicação: 22/12/2005. Disponível em: [http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2005/lc\\_05\\_313.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2005/lc_05_313.htm). Acesso em: 30 ago. 2018.

SANTOS, Pablo Francisco. **A desconsideração da personalidade jurídica das sociedades limitadas empresárias na execução fiscal**. Dissertação PUC-SP, 2014.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, Osmar Vieira da. **Desconsideração da personalidade jurídica**: aspectos processuais. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SILVA, Robson de Oliveira. Hermenêutica e ciência. **Revista Conhecimento e Diversidade**, Niterói, 12. ed., n. 12, p. 78–89, jul./dez. 2014.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Coordenação Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, IBET: Obra Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

STOCO, Rui. **Tratado de responsabilidade civil**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

STRECK, Lenio Luiz. Enunciado cancela enunciado; uma "jurisdição enunciativa"? Quo vadis? **Consultor Jurídico - CONJUR**, São Paulo, 14 set. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-set-14/senso-incomum-enunciado-cancela-enunciado-jurisdicao-enunciativa-quo-vadis>. Acesso em: 31 out. 2018.

SUZY, Elizabete Cavalcante Koury. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas**. 3. ed, rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 67-68.

TEIXEIRA, Egberto Lacerda. **Das sociedades por quotas de responsabilidade limitada**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

TORRES, Heleno Taveira; QUIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996. v. 1.

VIEIRA, Christian Garcia. **Desconsideração da personalidade jurídica no Novo CPC – natureza jurídica e temas polêmicos**. Salvador: Jus Podivm, 2017.

WAMBIER, Teresa Arruda. **Nulidades do processo e da sentença**. 8. ed. São Paulo: RT, 2017.

WATANABE, Kazuo. **Da cognição no processo civil**. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2000.

XAVIER, José Tadeu Neves. A processualização da desconsideração da personalidade jurídica. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 41, n. 254, p. 151-191, abr. 2016.

ZAVASCKI, Teori Abino. **Comentários ao Código de Processo Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. v. 8.

ZAVASCKI, Teori Abino. Executividade das sentenças de improcedência em ações declaratórias negativas. **Revista de Processo**, São Paulo: RT, v. 208, p. 13-20, 2012.