

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (UNIRIO)
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS (CCJP)
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

RENATO CLAUDIANO LOPES DO ROSARIO

**A RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR NO PROCESSO DE EXECUÇÃO
FISCAL**

Rio de Janeiro - RJ
2022

RENATO CLAUDIANO LOPES DO ROSARIO

**A RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR NO PROCESSO DE EXECUÇÃO
FISCAL**

Monografia apresentada à Escola de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Profº Drº. Ricardo Luiz Sichel

Rio de Janeiro - RJ
2022

RENATO CLAUDIANO LOPES DO ROSARIO

**A RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR NO PROCESSO DE EXECUÇÃO
FISCAL**

Monografia apresentada à Escola de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Luiz Sichel

Aprovado em: 17/03/2022

Banca examinadora:

Prof. Dr. Ricardo Luiz Sichel - Orientador

Prof. Dr. André Ricardo Cruz Fontes – Avaliador

Prof. Dr. Celso de Albuquerque Silva – Avaliador

AGRADECIMENTO

A realização deste trabalho reflete o término de um ciclo iniciado em 2017. No início sobravam dúvidas acerca da minha escolha, tendo em vista que queria seguir carreira no ramo da Física. Perguntei-me será que essa era a profissão que devo seguir?

Meu primeiro contato com o Direito se deu de forma superficial, precisei estudar algumas legislações para o processo seletivo de Sargento da Aeronáutica. Logrei êxito, fui militar por 8 (oito) anos, e depois disso realizei concurso para Técnico Judiciário da Justiça Federal e passei. A partir desse momento meu envolvimento com o Direito se aprofundou e vi sentido na atividade que eu desenvolvia no trabalho, o que eu não sentia quando da vida militar. O Direito é uma ferramenta de apaziguamento social, tornando a vida em Sociedade mais estável, mesmo com a diversidade de ideias, pensamentos, costumes e crenças existentes. Ele age como intermediário para que todos tenham garantidos o livre exercício de seu modo de vida, claro, desde que esse exercício não agrida ou interfira o modo do outro.

Primeiramente, agradeço à Deus por guiar meus caminhos, proteger-me de todos os perigos, assim como dar-me saúde e discernimento para enfrentar os desafios diários. Além Dele, muitas pessoas participaram dessa minha jornada e devo agradecê-las por me influenciar de forma positiva. São elas:

Meus pais, Regina e Ivan, que moldaram meu caráter, educando-me e me fornecendo muito amor, carinho e conselhos. Ainda, concedendo total liberdade para que eu escolhesse o caminho profissional a seguir. Quero que saibam que mesmo distante fisicamente, vocês me inspiram em tudo que eu faço.

Minhas irmãs, Patrícia e Karla, que foram a minha base quando meus pais se mudaram para outra cidade e eu ainda era um adolescente, época complexa, por ser uma fase de transição da infância para a vida adulta. Elas me orientaram em todos os aspectos de minha vida e me estimularam, com seus exemplos, a seguir com os estudos para alcançar a independência financeira.

Minha tia Ivani pela ajuda concedida a mim e minha família nos momentos mais difíceis. Agradeço também pelo zelo e carinho com os quais ela me trata. Minha tia cuidou de mim quando meus pais se mudaram para outra cidade e a considero como minha segunda mãe.

Meus sogros Juranda e Aloísio pelo suporte despendido, proporcionando, mesmo com o trabalho e os cuidados com o meu filho, que eu tenha tempo para realizar as atividades acadêmicas e para ter meus horários de lazer e descanso. Agradeço ainda pela agradabilíssima companhia deles durante a pandemia, eles foram as pessoas, excetuando minha esposa e filho, com as quais mais tive contato nesse período de pandemia.

Meus amigos de minha infância e aqueles que conheci no meio acadêmico. Eles são poucos, porém são bastante importantes na minha vida, aprendi e aprendo muito com meus amigos. Eles dão leveza à vida e me proporcionam momentos muitos felizes.

Meus Professores que passaram pela minha vida. Obrigado por transmitir os seus conhecimentos, avivar em mim o interesse pelo estudo e mostrar que o conhecimento é a chave para a nossa transformação, bem como nos concede ferramentas para que possamos fazer a diferença na vida de outras pessoas.

Meus amigos com que trabalhei na 1ª Vara Federal de Itaboraí, e meus amigos com que trabalho na 2ª Vara Federal de Duque de Caxias. Obrigado pela presteza e paciência com que me repassaram os seus ensinamentos, bem como me mostrar a importância de se realizar e entregar um serviço de qualidade aos jurisdicionados. Vocês foram os grandes responsáveis por despertar o interesse de me aprimorar na área e seguir a carreira jurídica.

Por fim, minha esposa Juliane, pela paciência em me escutar sobre as dificuldades surgidas durante o curso e o incentivo em não esmorecer, em não desistir diante de um desafio, tem-se que encará-lo e focar no objetivo. Ela é a grande responsável por eu chegar até o fim do curso. Agradeço pelo nosso filho Guilherme que veio iluminar minha vida em um cenário atual tão conturbado e obscuro como esse de pandemia. Obrigado ainda por ser minha companheira e fazer meus dias mais leves e felizes.

“A finalidade da lei não é abolir ou conter, mas preservar e ampliar a liberdade. Em todas as situações de seres criados aptos à lei, onde não há lei, não há liberdade”.

(John Locke)

RESUMO

Nos termos do art. 128 do CTN, a responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário poderá ser atribuída à terceiro, que possui relação indireta ao fato gerador da respectiva obrigação, desde que ele realize conduta passível de responsabilização prevista em lei. O objetivo deste trabalho foi analisar as hipóteses em que a responsabilidade tributária é transferida ao administrador de uma sociedade empresária. Para isso foram consultadas legislações, entre elas, a Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80), Código Civil, Código de Processo Civil e o Código Tributário Nacional, a doutrina e a jurisprudência. Em um primeiro momento foram expostas as espécies de responsabilidade tributária para depois adentrar na forma como se cobra judicialmente o pagamento da obrigação tributária que é através da execução fiscal, e por fim como o administrador pode passar a figurar no polo passivo da execução. Depois de examinados todos esses elementos, foi constatado que a atribuição de responsabilidade tributária ao administrador é matéria controversa tanto na doutrina quanto na jurisprudência. O Tema Repetitivo nº 981 do STJ tem o objetivo de unificar o entendimento quanto às hipóteses que deverão se configurar para ser deferido o redirecionamento, porém quanto à possibilidade de instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica no processo de execução fiscal, a questão se mostra nebulosa, tanto a doutrina quanto à jurisprudência tem entendimentos divergentes. Necessita-se que o assunto também seja pacificado, uma vez que ele se mostra como uma ótima ferramenta para conter o abuso do Fisco, quando do redirecionamento da execução aos administradores, ao possibilitar a defesa do terceiro sem necessidade de garantir o juízo, e ainda preservar o contraditório.

Palavras-chave: Contribuinte. Desconsideração da personalidade jurídica. Obrigação Tributária. Pessoa jurídica. Responsabilidade tributária.

ABSTRACT

Pursuant to art. 128 of the CTN, the responsibility for the payment of the tax credit may be attributed to a third party, which has an indirect relationship to the triggering event of the respective obligation, provided that it performs conduct subject to liability provided for by law. The objective of this work was to analyze the hypotheses in which the tax responsibility is transferred to the administrator of a business company. For this, legislations were consulted, among them, the Tax Enforcement Law (Law nº 6.830/80), Civil Code, Civil Procedure Code and the National Tax Code, doctrine and jurisprudence. At first, the species of tax liability were exposed, and then we went into the way in which the payment of the tax obligation is judicially charged, which is through tax enforcement, and finally, how the administrator can become a defendant in the execution. After examining all these elements, it was found that the attribution of tax liability to the administrator is a controversial matter both in doctrine and in jurisprudence. The Repetitive Theme nº 981 of the STJ has the objective of unifying the understanding regarding the hypotheses that must be configured to be granted the redirection, but regarding the possibility of instituting the incident of disregard of legal personality in the tax execution process, the issue is shown nebulous, both doctrine and jurisprudence have divergent understandings. It is also necessary that the matter be pacified, since it proves to be a great tool to contain the abuse of the Tax Authorities, when redirecting the execution to the administrators, by enabling the defense of the third party without the need to guarantee the judgment, and still preserve the contradiction.

Keywords: Taxpayer. Disregard of legal personality. Tax Obligation. Legal person. Tax responsibility.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
2. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	12
2.1. Responsabilidade por substituição.....	16
2.1.1. Substituição Tributária Progressiva.....	16
2.1.2. Substituição Tributária Regressiva.....	18
2.2. Responsabilidade por transferência.....	19
2.2.1. Por Sucessão.....	19
2.2.2. De Terceiro.....	23
2.3. Responsabilidade por infrações.....	30
3. DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	33
3.1. Certidão de Dívida Ativa.....	34
3.2. Processamento da execução fiscal previsto na Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais - LEF).....	38
3.3. Meios de defesa.....	47
3.3.1. Exceção de Pré-Executividade.....	47
3.3.2. Embargos à Execução Fiscal.....	49
4. DA INCLUSÃO DO ADMINISTRADOR DE PESSOA JURÍDICA NO POLO PASSIVO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	54
4.1. Responsabilidade tributária pessoal do administrador.....	55
4.2. Redirecionamento da execução fiscal em face do administrador (Art. 135, III do CTN).....	60
4.2.1. Dissolução irregular da sociedade.....	62
4.2.2. Redirecionamento de dívida não tributária.....	66
4.2.3. Prescrição.....	67
4.3. A desconconsideração da personalidade jurídica e o novo Código de Processo Civil.....	71
4.3.1. Artigo 50 do código civil de 2002.....	72
4.3.2. Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica.....	74
4.4. Tema Repetitivo nº 981 do STJ.....	79
5. CONCLUSÃO.....	81
6. REFERÊNCIAS.....	84
7. ANEXO A – JULGADO DA PRIMEIRA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	94

1. INTRODUÇÃO

O processo de execução tem como objetivo a persecução do adimplemento da obrigação fundada nos títulos executivos extrajudiciais previstos no art. 784 do CPC/2015 através da agressão patrimonial do devedor, utilizando-se de meios de coerção e sub-rogação. O art. 786 do CPC/2015 estabelece que “*A execução pode ser instaurada caso o devedor não satisfaça a obrigação certa, líquida e exigível consubstanciada em título executivo*”, ou seja, poderá haver execução quando o devedor não cumprir voluntariamente a obrigação certa, líquida e exigível materializada por meio de título executivo.

Este trabalho tratará sobre a responsabilidade do administrador especificamente no processo de Execução Fiscal. Os procedimentos desta espécie de processo estão insculpidos na Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais - LEF), e visam a recuperação, pela Fazenda Pública, de um débito tributário ou não-tributário, o qual foi inscrito em dívida ativa, fundamentado na Certidão de Dívida Ativa. A CDA, como título extrajudicial, está previsto no art. 784, IX do CPC/2015.

Será abordada também a problemática da não unidade de entendimento nas decisões exaradas pelo Poder Judiciário acerca da responsabilização pela obrigação tributária decorrente de atos praticados por terceiro, enquanto integrante do quadro societário de empresa que figura no polo passivo do executivo fiscal. Com isso, o Tema Repetitivo nº 981 do STJ vem para unificar o procedimento judicial acerca do correto direcionamento da responsabilidade na recuperação de crédito público.

No item 2, serão expostas as diversas espécies de responsabilidade tributária previstas no CTN. Na responsabilidade por substituição, o dispositivo legal atribui a responsabilidade a um terceiro, ou seja, àquele que não praticou o fato gerador. A responsabilidade por transferência ocorre após o fato gerador, em razão de circunstâncias posteriores previstas em lei, provocando uma transferência da responsabilidade para um terceiro, podendo o contribuinte permanecer ou não no polo passivo da obrigação. A responsabilidade por infrações é aquela decorrente de infrações de natureza administrativa, que acarretam a aplicação de sanções fiscais (multas) pelo descumprimento de obrigações tributárias. Nos termos do art. 136 do CTN, “*Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária*

independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

O terceiro item tratará sobre o processo de Execução Fiscal, sua natureza jurídica, a Certidão de Dívida Ativa que é o título executivo que o fundamenta. Ainda serão expostos os procedimentos diferenciados para a Fazenda Pública perseguir os seus créditos, previstos na Lei nº 6.830/80. Também serão apresentados dois meios de defesas, dentre outros, que os Executados dispõem para ilidir a presunção de certeza e liquidez do título executivo, são eles a Exceção de Pré-Executividade e os Embargos à Execução. O primeiro é utilizado em questões que não demandem dilação probatória, por exemplo, a alegação de prescrição do crédito. Já o segundo, é aplicado nos casos em que o Executado necessita de um conjunto probatório mais robusto para refutar o título executivo, devendo haver garantia do Juízo antes de sua interposição.

Por fim, o item 4 entrará na questão da inclusão do sócio administrador no polo passivo do processo de Execução Fiscal. Para isso, serão estudados quais são os limites da responsabilidade tributária pessoal do sócio administrador, bem como as hipóteses legais que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento de débitos tributários, ou seja, que autorizam a Fazenda Pública a eleger novo sujeito passivo para a Execução Fiscal, independentemente de ter ou não um título executivo formal em face do sócio ou gestor da empresa. Ainda serão dedicados dois subitens para serem apresentados o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e o Tema Repetitivo nº 981 do STJ. O IDPJ foi instituído pelo Novo CPC com o intuito de observar os princípios constitucionais do contraditório e do devido processo legal no redirecionamento de execuções aos sócios de pessoa jurídica. O Tema Repetitivo nº 981 do STJ tenta unificar o entendimento jurisprudencial acerca dos requisitos do redirecionamento quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária.

2. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

No Sistema Tributário Nacional, as funções de criação e arrecadação de tributos são divididas entre o Legislativo e Executivo, respectivamente, cabendo ao Judiciário resolver os conflitos que, porventura, ocorra quanto à questão.

O Sistema tem como base o princípio da legalidade¹, garantindo que somente a lei em sentido estrito deve definir os tipos tributários. O tributo deve se originar diretamente da lei não se admitindo, delegação ao Poder Executivo da faculdade de instituí-lo ou mesmo aumentá-lo. Com isso, garante-se a segurança jurídica, bem como a salvaguarda do direito constitucional de propriedade dos indivíduos (arts. 5º, XXII e 170, II), contra o qual a tributação de algum modo investe.

O princípio da estrita legalidade tributária expressa que além da exigência que os tributos sejam instituídos por lei, eles devem ser abstratamente descritos minuciosamente não dando margem para aplicação da discricionariedade do Fisco no caso concreto.

O art. 3º do CTN define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Ressalta-se que, em regra, o tributo deverá ser pago em pecúnia, porém o crédito tributário também poderá extinguir-se por dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei (art. 156, XI do CTN), bem como a Fazenda Pública poderá adjudicar² os bens penhorados (art. 24 da Lei nº 6.830/80).

Tributo é gênero do qual imposto (art. 145, I da CRFB/88), taxa (art. 145, II da CRFB/88), contribuição de melhoria (art. 145, III da CRFB/88), contribuições sociais e empréstimos compulsórios são espécies. Os impostos são tributos que não possuem vinculação com atividade estatal específica, ou seja, os valores recolhidos a título de imposto podem ser aplicados pelo Estado

¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

² Adjudicação é o ato judicial em que se promove a transferência, para o credor, da propriedade e da posse de um bem pertencente ao Executado.

em atividades que não possuem relação com fato gerador do imposto recolhido.

As taxas são as contraprestações pelo exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e que dê para individualizar sua prestação ao contribuinte ou posto à sua disposição.

As contribuições de melhoria são devidas tendo em vista a realização de obras públicas que valorizam os imóveis situados naquela região, com isso deverá haver uma contraprestação por essa melhoria. As contribuições sociais, por sua vez, são aquelas previstas nos arts. 149 e 195 da CRFB/88, quais sejam: contribuições de intervenção no domínio econômico; contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas; e contribuições de seguridade social.

Na forma do art. 148 da CRFB/88, os empréstimos compulsórios poderão ser instituídos pela União para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Apreende-se da leitura do artigo e seus incisos que a destinação dos recursos arrecadados é vinculada à despesa que fundamentou sua criação, entretanto o legislador constituinte fez constar tal determinação expressamente no parágrafo único.

Agora que o tributo e suas espécies foram definidos, pergunta-se quem são os responsáveis pelo adimplemento do tributo. Nos termos do art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, são eles: o contribuinte e o responsável.

De acordo com o parágrafo único do artigo supramencionado, contribuinte é aquele que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, já o responsável é aquele que “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

José Eduardo Silvério Ramos³ diferencia contribuinte e responsável da seguinte maneira:

³ RAMOS, José Eduardo Silvério. **Responsabilidade Tributária do Sócio e do Administrador**: Normas Jurídicas, Fatos Jurídicos e Prova. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 76.

O contribuinte (i) figura no polo passivo da relação jurídica tributária, (ii) tem relação direta com o fato gerador da obrigação tributária, pois é quem realiza o fato jurídico tributário, o critério material previsto na regra-matriz de incidência, decorrente da norma constitucional de competência tributária; (iii) arca com o ônus tributário, devendo a capacidade tributária ser subjetivamente analisada em relação ao contribuinte.

O responsável tributário (i) figura no polo passivo da relação jurídica tributária, (ii) realiza o fato jurídico tributário da responsabilidade tributária, descrito no antecedente da norma jurídica da responsabilidade tributária, não tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, mas tem relação com algum dos critérios da regra-matriz de incidência tributária; (iii) poderá ou não arcar com o ônus tributário, dependendo da espécie de responsabilidade tributária (a capacidade contributiva é aferida subjetivamente em relação ao contribuinte).

Isto é, a diferença entre contribuinte e responsável reside na origem da obrigação do pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Para o primeiro, provém da sua relação direta com o fato gerador, já para o outro, de expressa disposição legal.

A responsabilidade tributária está prevista no art. 128 do CTN:

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

Por meio da leitura combinada dos arts. 121 e 128 do CTN, apreende-se que tanto o contribuinte quanto o terceiro têm responsabilidade tributária, uma vez que a lei determina as hipóteses em que a responsabilidade poderá ser atribuída a terceiro, excluindo-se a do contribuinte ou ainda atribuída a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. A responsabilidade do contribuinte pode ser transferida para terceiro ou ainda, mantê-la junto com este.

A responsabilidade do contribuinte provém da subsunção do fato à regra-matriz de incidência tributária, ele é o responsável por realizar o fato gerador do tributo. Já o terceiro não efetua o fato gerador, porém se relaciona com este, e terá responsabilidade tributária quando pratica conduta que se enquadra na hipótese legal de responsabilidade.

Exemplificando, nos termos do art. 45, parágrafo único do CTN c/c Parecer Normativo COSIT Nº 1, de 24 de setembro de 2002, a fonte pagadora tem a responsabilidade, nos casos em que o imposto de renda incida exclusivamente na fonte, pela retenção e recolhimento do imposto do

contribuinte. O empregador é o responsável por reter e recolher junto ao Fisco os valores relativos ao imposto de renda dos empregados.

Maria Rita Ferragut⁴ conceitua responsabilidade tributária:

Como proposição prescritiva, responsabilidade tributária é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de conduta, que, a partir de um fato não tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.

[...]

A responsabilidade tributária constitui-se, também, numa relação, vínculo que se estabelece entre o sujeito obrigado a adimplir com o objeto da obrigação tributária e o Fisco.

Já como fato, responsabilidade é o consequente da proposição prescritiva que indica o sujeito que deverá ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária, bem como os demais termos integrantes dessa relação (sujeito ativo e objeto prestacional).

Ela declara a responsabilidade tributária através de três perspectivas, as quais são indissociáveis entre si. É proposição prescritiva na medida em que as condutas, que têm como consequência a responsabilização tributária, serem construções abstratas constantes na lei, somente com a subsunção do fato não tributário⁵ à norma, é que há a inserção de quem realizou a conduta no polo passivo da relação jurídica tributária. Também pode ser uma relação, uma vez que a responsabilidade tributária é o elo que conecta quem deve cumprir a obrigação tributária a qual o Fisco é o credor. E por fim, da mesma forma, pode ser considerado fato, tendo em vista que quando há conduta que se enquadra naquelas previstas na norma como passível de responsabilização, a consequência é sua inserção no polo passivo da relação jurídica tributária.

Quanto à característica, a responsabilidade tributária pode ser: subsidiária, solidária ou pessoal. Será subsidiária quando a responsabilidade do pagamento da obrigação tributária for de terceiro, tendo em vista a constatação da impossibilidade de cumprimento pelo devedor originário.

Será solidária se o polo passivo da obrigação tributária for composto por mais de uma pessoa, todas elas responsáveis, por igual, pelo seu cumprimento. Por fim, será pessoal se o adimplemento, desde o início, for

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 13-14.

⁵ É aquele fato que não tem como consequência a incidência de tributo. São aqueles fatos que não constituem o fato gerador. Por exemplo, o Imposto de Renda tem como fato gerador auferir renda, porém a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora. O fato não tributário, previsto em lei, passível de responsabilização, neste caso, é quando o imposto de renda incide exclusivamente na fonte.

exclusivamente de competência do terceiro, que responderá com seus próprios bens.

Conforme o art. 156 do CTN, extingue-se o crédito tributário e consequentemente a responsabilidade tributária, uma vez que ele é o objeto da relação jurídica tributária, nas seguintes hipóteses: o pagamento; a compensação; a transação; a remissão; a prescrição e a decadência; a conversão de depósito em renda; o pagamento antecipado e a homologação do lançamento; a consignação em pagamento; a decisão administrativa irreformável; a decisão judicial passada em julgado; e a dação em pagamento em bens imóveis.

Passemos, então, a exposição das espécies de responsabilidade tributária.

2.1. Responsabilidade por substituição

Na responsabilidade tributária por substituição, aquele que pratica o fato gerador não figura como sujeito passivo da obrigação tributária, mas sim o responsável por realizar o recolhimento do tributo, tendo em vista que essa condição decorre de dispositivo legal, o qual atribui tal dever a terceiro.

Frequentemente, esse tipo de responsabilidade é observado quando os tributos são plurifásicos, incidindo em diversas etapas em uma mesma cadeia econômica. Com isso, facilita-se a fiscalização, pois concentra o dever de efetuar o recolhimento do tributo junto ao Fisco, a um número reduzido de pessoas, bem como antecipa o recolhimento no processo.

Há duas espécies de responsabilidade por substituição, são elas: a progressiva e a regressiva.

2.1.1. Substituição tributária progressiva

Esta espécie de responsabilidade tributária está fundamentada no art. 150, §7º da CRFB/88, da seguinte forma:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Ou seja, na substituição progressiva, presume-se a base de cálculo e o responsável efetua o recolhimento do imposto ou contribuição antes da

ocorrência do fato gerador, ficando resguardado o ressarcimento desses valores caso não haja o fato gerador.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um exemplo em que ocorre esse adiantamento de pagamento. O primeiro da cadeia de produção, mesmo não ocorrendo ainda o fato gerador (circulação de mercadorias ou serviços), é responsável pelo recolhimento do imposto junto ao Fisco, geralmente, esse encargo recai sobre a indústria. Esse valor é calculado presumindo-se qual será o preço pago pelo consumidor final naquela mercadoria ou naquele serviço. Ressalta-se que é assegurada a restituição caso a base de cálculo real seja inferior à presumida, conforme decidido pelo STF através do RE nº. 593.849, o qual fixou a seguinte tese:

É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida (Tema 201 do STF).

Corroborando com a questão posta acima, colaciono o julgado a seguir:

APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – BASE DE CÁLCULO REAL INFERIOR À PRESUMIDA – DIREITO DE RESTITUIÇÃO – OPERAÇÃO DE FORNECIMENTO DE COMBUSTÍVEL E ÓLEO LUBRIFICANTE – Preliminar: Decisão "ultra petita" – inoccorrência – sentença de primeiro grau que respeitou os exatos limites objetivos da demanda – observância aos arts. 141 e 492, do CPC/2015. Mérito: Pretensão inicial da impetrante voltada ao reconhecimento de seu suposto direito líquido e certo de obter a restituição preferencial e imediata de ICMS por ela recolhido, em regime de substituição tributária progressiva ("para frente"), nas hipóteses em que a base de cálculo presumida para o imposto revelar-se superior à real – admissibilidade em parte – saldo credor originado em operações de fornecimento de combustível e de óleo lubrificante a consumidor final – no regime de responsabilidade tributária por substituição progressiva, cabe ao sujeito passivo da obrigação o direito de obter a restituição do imposto recolhido antecipadamente e em excesso, seja este resultante de ulterior inoccorrência da situação fática presumida pelo fato gerador, seja por força de sua ocorrência, mas em expressão menor do que a esperada (base de cálculo inferior à presumida) – inteligência do art. 150, § 7º, da CF/88 e da ratio decidendi extraída do RE nº 593.849/MG (STF, Tema nº 201) – direito à restituição que, mesmo em momento anterior a este julgado, já encontrava respaldo normativo para o ICMS devido ao Estado de São Paulo, por força do art. 66-B, da LE nº 6.374/89 – norma compatível para com o texto constitucional, consoante decisão proferida pelo Excelso Pretório quando do julgamento da ADI nº 2.777/SP – legalidade do procedimento administrativo estabelecido pelo Fisco Paulista no sentido de se apurar o exato alcance do crédito a ser restituído (art. 270, do RICMS) – restrição do direito de restituição para as hipóteses em que a base de cálculo presumida do imposto fosse fixada pela própria autoridade tributária (art. 66-B, § 3º, da LE nº 6.374/89) – inconstitucionalidade reconhecida no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0033098-49.2018.8.26.0000, por

este E. Tribunal de Justiça – MODULAÇÃO DOS EFEITOS – imperiosa a observância da modulação dos efeitos determinada no RE nº 593.849/MG e acolhida quando do julgamento da mencionada arguição de inconstitucionalidade – aplicação da tese jurídica aos litígios já judicializados e aos fatos geradores ocorridos após a data do julgamento paradigmático, isso aos 19.10.2016 – sentença parcialmente reformada, para fins de conceder em parte a ordem de segurança, porém em menor extensão. Recursos, oficial e da Fazenda do Estado de São Paulo, parcialmente providos. Recurso da impetrante, desprovido.⁶

O caso acima se trata de pedido de restituição de ICMS recolhido a maior, no regime de responsabilidade tributária por substituição progressiva, tendo em vista que a base de cálculo presumida foi superior a real. A decisão acima do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferida em sede de apelação, reconheceu que a apelante tem direito à devolução dos valores relativos ao ICMS pagos a maior, conforme preconiza o Tema nº 201 do STF (que se baseou no art. 150, § 7º, da CRFB/88), porém observando-se a modulação de efeitos determinada no RE nº 593.849/MG (caso paradigma que originou o tema supramencionado) e acolhida quando do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0033098-49.2018.8.26.0000 (decidiu acerca da constitucionalidade do art. 66-B, § 3º, da Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo), quais sejam, a aplicação da tese jurídica aos litígios já judicializados, e nos casos novos, serão considerados como passíveis de devolução aqueles em que os fatos geradores ocorram após a data do julgamento paradigmático (19.10.2016).

2.1.2. Substituição tributária regressiva

Diferente da substituição progressiva, na substituição regressiva, o pagamento do tributo é efetuado posteriormente à ocorrência do fato gerador, ou seja, o próximo na cadeia de produção é responsável pelo recolhimento dos tributos relativos a operações ou prestações anteriores.

Como exemplo, tem-se o Imposto sobre Produto Industrializado - IPI, em que as montadoras de veículos recolhem os tributos referentes a operações de vendas de peças pelos fornecedores à indústria automobilística.

⁶ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (4ª Câmara de Direito Público). Apelação Cível nº 1031007-04.2018.8.26.0053. Apelante: Posto Ragueb Ltda. Apelado: Estado de São Paulo. Relator: Paulo Barcellos Gatti. São Paulo, 22 de fevereiro de 2021. Data da publicação: 01/03/2021, Número do Diário Eletrônico: 3226.

Também, o exemplo dos pequenos produtores rurais que vendem insumos à indústria. Nesses casos é o industrial quem é responsável pelo recolhimento do tributo referente a essas operações de venda de insumos pelos produtores rurais. Esse mecanismo facilita a fiscalização pelo Fisco, já que tal encargo recai sobre uma única pessoa, no caso o industrial, que tem mais estrutura para controlar essas operações que geram tributos para depois repassá-los ao Tesouro.

2.2. Responsabilidade por transferência

Esta espécie de responsabilidade tributária acontece após a ocorrência do fato gerador em situações previstas em lei, e tem como consequência a transferência da responsabilidade para um terceiro, podendo o contribuinte permanecer ou não no polo passivo da obrigação.

A responsabilidade por transferência pode ocorrer por sucessão ou para terceiros, conforme a seguir.

2.2.1. Por Sucessão

Nas palavras de Ferragut⁷, a responsabilidade tributária por sucessão “implica a transferência da obrigação de quitar o crédito tributário para um terceiro, em virtude do desaparecimento, ou não, do devedor originário”.

Esta transferência da responsabilidade, nos termos do art. 129 do CTN, aplica-se aos créditos tributários já constituídos ou em curso de constituição até a data da sucessão, ainda, aos constituídos após essa data, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas antes da sucessão.

A responsabilidade tributária por transferência, na modalidade de sucessão, pode ocorrer por ato *inter vivos*, *causa mortis*, sucessão empresarial ou sucessão comercial.

A sucessão *inter vivos* está prevista nos arts. 130 e 131, I do CTN. O primeiro artigo versa acerca dos créditos tributários relativos a bens imóveis, *in verbis*:

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos

⁷ FERRAGUT, op. cit., p. 67.

respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

A responsabilidade tributária é transferida ao adquirente do bem imóvel nos casos em que o fato gerador dos impostos for a propriedade, o domínio útil ou a posse. Ainda há transferência da responsabilidade dos créditos tributários relativos às taxas pela prestação de serviços ou às contribuições de melhoria. Ressalta-se que tal encargo não é observado quando constar do título a prova de quitação dos débitos tributários.

É importante mencionar ainda, que através da leitura do parágrafo único, apreende-se que a arrematação de bens imóveis em hasta pública constitui-se como forma originária de aquisição de propriedade imóvel, ou seja, considera-se que o arrematante não mantém vínculo jurídico com o proprietário anterior, com isso o bem é entregue livre e desimpedido ao arrematante. A obrigação de adimplir o crédito tributário relativo ao imóvel não é extinta com a sua venda através de leilão, ela persiste e os valores relativos a débitos tributários não pagos serão abatidos do preço do imóvel.

Colaciono, no anexo A, o esclarecedor julgado do Superior Tribunal de Justiça que versa sobre a impossibilidade de imputar encargo ou responsabilidade tributária ao arrematante, tendo em vista o disposto no art. 130, parágrafo único do CTN.

Quanto aos bens móveis, a transferência de responsabilidade tributária, prevista no art. 131, I do CTN, tem os mesmos moldes observados nos bens imóveis, porém não há ressalvas, ou seja, em qualquer hipótese, a transferência da propriedade do bem móvel resultará também a transferência de possíveis débitos tributários ao novo proprietário.

A transferência por *causa mortis* está disposto no art. 131, II e III do CTN. A responsabilidade será transferida, limitando-se ao montante do quinhão do legado ou da meação, ao sucessor e ao cônjuge meeiro nos casos em que o fato gerador ocorrer depois da abertura da sucessão e antes da partilha (inciso II). Se o fato gerador aconteceu na época em que o *de cujus* estava vivo, a responsabilidade recairá sobre o espólio até o limite das forças da herança (inciso III).

Prosseguindo, a sucessão empresarial está contida no art. 132 do CTN, de acordo com ele a pessoa jurídica de direito privado resultante de fusão, transformação ou incorporação de outra é responsável pelos tributos devidos por estas até a data do ato.

Ainda, na forma do parágrafo único, o acima exposto também se aplica aos casos em que há extinção de pessoas jurídicas de direito privado, e a exploração da respectiva atividade é continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual. Ou seja, se a sociedade empresária for extinta, porém as atividades continuarem a ser exercidas pelo sócio remanescente ou seu espólio, ele será responsável pelos débitos fiscais deixados pela pessoa jurídica extinta.

É importante mencionar que a cisão⁸, mesmo não constando no rol das hipóteses previstas no art. 132, caput do CTN, também é passível de transferência por sucessão. A seguir transcrevo trecho do voto do Ministro Teori Zavascki quando do julgamento do Resp. nº 852972/PR, o qual trata da possibilidade da transferência da responsabilidade tributária na hipótese de cisão:

Com efeito, a cisão não consta nesse rol de operações que importam responsabilidade dos sucessores. Tal omissão se explica, no entanto, conforme consignado no aresto recorrido, pelo fato de que, quando editado o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), não haver previsão na legislação comercial para a operação de cisão, o que somente veio a ocorrer com a Lei 6.404/76. Inobstante, não há dúvida de que a norma do CTN incide também na hipótese, porquanto a cisão opera o efeito de sucessão de empresas, eis que há continuidade da atividade da pessoa jurídica primeva pela sociedade dela resultante. Assim, embora não conste de seu rol o instituto da cisão, é certo que também se trata de modalidade de "mutação empresarial", razão pela qual deve receber o mesmo tratamento jurídico dado às demais espécies de sucessão.⁹

O entendimento do falecido Ministro Teori Zavascki, ainda quando magistrado do Superior Tribunal de Justiça, acerca da possibilidade da transferência da responsabilidade por sucessão em caso de cisão, baseia-se

⁸ Na forma do art. 229 da Lei nº 6.404/76, cisão é “a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão”.

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial nº 852972/PR. Recorrente: Dexter administradora de bens e participações Ltda. Recorrido: Fazenda nacional. Relator: Min. Teori Albino Zavascki. Brasília, 25 de maio de 2010. Data da publicação: 08/06/2010.

no fato de que o instituto não era previsto no ordenamento jurídico quando da promulgação do Código Tributário Nacional, em 15/10/1966, que somente veio ocorrer com a Lei nº 6.404/76, bem como a cisão ter como efeito a sucessão de empresas, mantendo-se a continuidade da atividade empresarial, tal qual a fusão, transformação ou incorporação.

Por fim, a sucessão comercial está estabelecida no art. 133 do CTN, *in verbis*:

A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

O disposto acima se aplica tão somente nos casos em que há aquisição da propriedade do fundo de comércio ou estabelecimento em sua totalidade.

Ferragut¹⁰ exemplifica informando que:

O fato de alguém arrendar máquinas; adquirir apenas parte dos ativos do estabelecimento em vez de todo o patrimônio líquido; locar o prédio onde a devedora exercia suas atividades; explorar a mesma atividade comercial no local onde antes estava instalada a pessoa jurídica devedora etc., não se constituem fatos suficientes para justificar a responsabilidade, por sucessão, pelo pagamento do crédito tributário.

Considerando a importância dos termos para a aplicação do artigo supramencionado, faz-se necessário conceituar “estabelecimento” e “fundo de comércio”.

Nos termos do art. 1.142 do CC/2002, é considerado estabelecimento “todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”, em outras palavras, estabelecimento é o conjunto de bens utilizados com o objetivo de desenvolver atividade empresarial.

O fundo de comércio está contido nesse conjunto de bens, e é a diferença entre o valor que os bens que compõe o estabelecimento possuem quando

¹⁰ FERRAGUT, op. cit., p. 80-81.

utilizados em conjunto, tendo em vista o que se pode produzir com eles, e o valor dos bens considerados individualmente.

Observando os conceitos acima, apreende-se que é desnecessária a presença do fundo de comércio no texto legal, uma vez que ele está contido no estabelecimento, tendo como consequência o fundo de comércio ter sua existência dependente à do estabelecimento.

Avançando, os incisos I e II do art. 133 do CTN fazem uma modulação dos efeitos previstos no caput. No primeiro, está disposto que o adquirente é responsável por todo débito tributário deixado pela sucedida, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade. De acordo com o inciso II, a responsabilidade será subsidiária com o alienante, se ele prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Ressalta-se que a Lei Complementar nº 118/2005 incluiu três parágrafos ao art. 133 do CTN, com o intuito de reduzir ou até mesmo excluir a responsabilidade tributária mencionada no caput deste artigo, como incentivo à alienação judicial de bens de sociedades empresariais em processo de falência ou recuperação judicial, a fim de pagar os credores da falida ou auxiliar na recuperação.

2.2.2. De Terceiro

Esta espécie de responsabilidade se origina não da ocorrência do fato jurídico tributário, mas sim da impossibilidade comprovada do cumprimento da obrigação pelo contribuinte depois de tentativas frustradas de perseguição do crédito. Ainda, deverá ser também comprovado que a intervenção ou omissão do terceiro contribuiu de alguma maneira para o inadimplemento da obrigação.

Somente com a conjunção desses dois requisitos é que a responsabilidade tributária pode ser direcionada ao terceiro, não bastando apenas que o descumprimento da obrigação ocorra só por falta de recursos do contribuinte.

O art. 134 do CTN preconiza, *in verbis*:

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.

Através da leitura do dispositivo legal acima colacionado, percebe-se que há duas condições concomitantes para que haja a transferência do cumprimento da obrigação tributária principal para um terceiro, são elas: a impossibilidade de exigir do contribuinte o cumprimento da obrigação e a verificação de que o agente contribui ou se omitiu em relação a deveres impostos por lei a ele.

Com isso a responsabilidade não pode ser transferida para terceiro pelo fato de o Fisco não conseguir ver seu crédito tributário adimplido, tendo em vista a condição financeira do contribuinte. Para ter uma relação entre o Fisco e o responsável tributário, o terceiro também deverá concorrer para o descumprimento da obrigação tributária.

A primeira condição descrita acima demanda certa atenção, tendo em vista a contradição existente no caput do artigo supramencionado. O texto legal fala que o contribuinte e o responsável respondem solidariamente nos atos em que intervierem ou pelas omissões, porém quando afirma que “Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, caracteriza a responsabilidade subsidiária, já que, em um primeiro momento, tenta-se o cumprimento da obrigação pelo contribuinte, e somente se aciona o responsável, no caso em que se constata a impossibilidade de exigir o cumprimento por aquele.

Esse é o entendimento de Maria Rita Ferragut¹¹:

A responsabilidade é subsidiária na medida em que a lei não permite que o terceiro responsabilize-se pela dívida sem que o credor

¹¹ FERRAGUT, op. cit., p. 105.

certifique-se de que o cumprimento da obrigação, pelo contribuinte, é impossível.

Primeiro, faz-se necessário exigir do contribuinte o cumprimento do objeto da prestação para, somente depois, se comprovada a impossibilidade da satisfação do crédito por esse sujeito – vale dizer, se efetivamente tiverem sido utilizados os meios disponíveis para a cobrança, que ainda assim restou infrutífera – cobrar do responsável tributário o valor em aberto.

Para Ferragut a responsabilidade insculpida no art. 134 do CTN é subsidiária e não solidária como expresso no dispositivo, uma vez que o próprio texto legal indica a exigência do credor em tentar esgotar as possibilidades de cumprimento da obrigação pelo contribuinte para só então perseguir o seu crédito em desfavor dos responsáveis tributários elencados nos incisos.

José Eduardo Silvério Ramos¹² diz ainda acerca do assunto:

Os sócios da sociedade (pessoas que celebram o contrato de sociedade) serão responsabilizados pelos débitos tributários da sociedade no caso dessa não ter possibilidade de quitar os débitos com seu ativo (patrimônio social). Assim, cabe ao Fisco esgotar a possibilidade de satisfação do crédito tributário com patrimônio da sociedade. Somente se o patrimônio da sociedade não for suficiente, poderá alcançar os bens do sócio para satisfazer o crédito tributário. Em decorrência do exposto no parágrafo acima, a segunda parte do caput do art. 134, CTN (ii) “respondem solidariamente” deve ser interpretada sistematicamente. Trata-se de responsabilidade subsidiária do sócio, que ocorrerá somente se o patrimônio da sociedade não for suficiente para satisfazer o crédito tributário.

Nos casos das pessoas jurídicas, os bens dos sócios somente poderão ser alcançados para satisfação do crédito tributário se o patrimônio da própria sociedade empresarial não for suficiente para pagar o débito, claro, desde que os sócios também contribuam para o inadimplemento da obrigação pelo contribuinte. Com isso, a responsabilidade dos sócios será subsidiária, e não solidária como indicado no texto legal.

A seguir colaciono um julgado da Primeira Seção do STJ pertinente ao assunto em comento, o qual diferencia as responsabilidades solidária, subsidiária e pessoal, e com isso indica que através da leitura do art. 124, parágrafo único do CTN, apreende-se que o art. 134 do CTN foi redigido sem tecnicidade legislativa ao indicar que a responsabilidade é solidária, quando na verdade é flagrantemente subsidiária.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

¹² RAMOS, op. cit., p. 130-131.

DEVIDAS PELOS EMPREGADOS, TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E AVULSOS. CONSTRUÇÃO CIVIL. DONO DA OBRA E CONSTRUTOR OU EMPREITEIRO. SUBSTITUTOS TRIBUTÁRIOS. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA (SÚMULA 126/TRF - ANTERIOR À PROMULGAÇÃO DA CF/88). RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA (CF/88 ATÉ A LEI 9.711/98). RESPONSABILIDADE PESSOAL DO TOMADOR DO SERVIÇO DE EMPREITADA DE MÃO-DE-OBRA (LEI 9.711/98).

[...]

6. A responsabilidade tributária, quanto aos seus efeitos, pode ser solidária ou subsidiária (em havendo co-obrigados) e pessoal (quando o contribuinte ou o responsável figura como único sujeito passivo responsável pelo recolhimento da exação). 7. Por oportuno, forçoso ressaltar que a solidariedade tributária não é forma de inclusão de terceiro na relação jurídica tributária, mas grau de responsabilidade dos co-obrigados, sejam eles contribuintes ou contribuinte e responsável tributário, vale dizer: a responsabilidade de sujeitos passivos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si ou contribuinte e responsável) pode ser solidária ou subsidiária (notas de Mizabel Derzi na atualização da obra "Direito Tributário Brasileiro", de Aliomar Baleeiro, 11ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2000, pág. 729). 8. O artigo 124, do Codex Tributário, ao tratar da solidariedade na seara tributária, fixa que a mesma não comporta benefício de ordem (parágrafo único) quando se estabeleça entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I) e entre as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II), o que importa em evidente tautologia, uma vez que a inaplicabilidade do benefício excussionis decorre da essência do instituto em tela. 9. Deveras, na obrigação solidária, dessume-se a unicidade da relação tributária em seu pólo passivo, autorizando a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer dos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável). Nestes casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma respondem in totum et totaliter pela dívida integral. **10. Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte", uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária.** (grifo nosso)

[...] ¹³

A responsabilidade pessoal está insculpida no 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:

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.

¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 446955/SC. Embargante: Instituto Nacional do Seguro Social. Embargado: Alma Mariza Mazurechen Pereira e Outros. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 09 de abril de 2008. Data da publicação: 19/05/2008.

Haverá responsabilidade pessoal nos casos em que os créditos tributários forem oriundos de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Os terceiros que sofrerão os efeitos previstos no caput são os mesmos constantes no art. 134 do CTN acrescentando os mandatários, prepostos e empregados; e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Um aspecto importante a mencionar, é que diferente do art. 134 do CTN em que a conduta culposa comissiva ou omissiva é suficiente para acarretar os efeitos previstos (a responsabilidade subsidiária), o art. 135 do CTN, mesmo de forma não expressa, requer que o excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos sejam realizados de forma dolosa. Tal entendimento advém de uma interpretação sistemática com a Constituição Federal.

Maria Rita Ferragut¹⁴ enfatiza:

O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente com o *animus* de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.

Ainda que a norma não disponha expressamente sobre a necessidade do dolo, a culpa não é elemento suficiente para a caracterização do tipo, pois a separação das personalidades e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsável por ato não doloso. A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental.

É a partir desse prisma que a responsabilidade prevista no art. 135 deve ser interpretada. Caso contrário, a intervenção no patrimônio particular e na liberdade do administrador será injurídica e totalmente incompatível com as garantias que a Constituição defere a todos, a título de direitos fundamentais.

Deverá haver a intenção do administrador de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros, uma vez que não se pode responsabilizá-lo, tendo em vista a separação das personalidades, mesmo por imprudência, imperícia ou negligência, por atos praticados com o intuito de gerenciar a sociedade empresária, que acarretam consequências negativas à pessoa jurídica. Além disso, há o direito constitucional à propriedade e ao princípio da não utilização

¹⁴ FERRAGUT, op. cit., p. 115.

do tributo com efeitos confiscatórios que proíbem que o administrador seja responsabilizado somente por ato culposos.

O julgado a seguir do STJ indica a necessidade da apuração do dolo para a responsabilização pessoal do administrador.

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.317.937 - GO (2018/0158665-3) RELATORA: MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES AGRAVANTE: ESTADO DE GOIÁS PROCURADORES : ROBERTO FERNANDES DO AMARAL - GO016135 MARCILIO DA SILVA FERREIRA FILHO E OUTRO (S) - GO040259 AGRAVADO : CAZAS RIBEIRO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA ADVOGADO : LIANDRO DOS SANTOS TAVARES - GO022011 DECISÃO Trata-se de Agravo, interposto pelo ESTADO DE GOIÁS, na vigência do CPC/2015, em face de decisão que inadmitiu Recurso Especial, manejado contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do referido Estado, assim ementado: "AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CDA QUE ENGLOBA EM UM ÚNICO VALOR DÉBITOS RELATIVOS A VÁRIOS EXERCÍCIOS. NULIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 71, III, C E IV, A, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL. MULTA CONFISCATÓRIA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA QUANTO AO CRÉDITO CONSTITUÍDO. INEXISTÊNCIA DE PROVA DE CONDUTA DOLOSA ELENCADE NO ART. 135, III, DO CTN. 1. É nula a CDA que engloba em apenas um único valor a cobrança de vários exercícios, sem a discriminação do principal e dos consectários legais, mês a mês. 2. O art. 71, incisos III, c e "IV, A, do Código Tributário Estadual devem ser declarados inconstitucionais, pois preveem multa com caráter confiscatório, ou seja, estipulada em quantia superior a 100% (cem por cento) do valor da dívida tributária"(Precedente jurisprudencial). **3."Para aferir-se a responsabilidade tributária pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes e obrigações tributárias, resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN, é imprescindível a atuação dolosa, a qual somente pode ser aferida na via judicial, até porque o mero descumprimento da obrigação tributária principal, sem provas de dolo ou fraude, representa mora e não infração legal deflagradora da responsabilidade pessoal"**(Precedente Jurisprudencial). (grifo nosso) [...]¹⁵

Precisa-se apurar, por via judicial, se houve dolo ou não do administrador em seus atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos para só então responsabilizá-lo pessoalmente.

Ele agirá com excesso de poderes quando praticar atos além do autorizado pelo contrato social ou estatuto, ou seja, fora da sua competência,

¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). Agravo em Recurso Especial nº 1317937/GO. Agravante: Estado de Goiás. Agravado: Cazas Ribeiro Comércio de Alimentos Ltda. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, 21 de setembro de 2018. Data da publicação: 01/10/2018.

que de alguma forma acarrete consequências fiscais. Por exemplo, um diretor jurídico que assina um contrato que o ato constitutivo da sociedade empresária expressamente indica ser de competência do Presidente, ou ainda um administrador de uma sociedade que vende livros e decide, por conta própria, abrir um restaurante dentro da livraria. Os atos praticados com excesso de poderes são aqueles alheios à finalidade da sociedade, eles são praticados por vontade do próprio administrador.

Ressalta-se que na forma do art. 1.015 do CC/2002, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade, nos casos em que o contrato social ou estatuto se mantém silente.

O administrador cometerá infração de lei quando violar “toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários”¹⁶, ou seja, ele não será responsabilizado por infringir qualquer lei, mas somente aquela que prescreve condutas inerentes ao cargo de gestor, que tem como consequência a ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

Realiza infração ao contrato social ou estatuto aquele administrador que desrespeita disposição expressa do ato constitutivo da sociedade, a qual acarreta obrigação tributária. Silvério Ramos¹⁷ exemplifica como condutas passíveis de responsabilização pessoal do administrador o não recolhimento de contribuição previdenciária descontada dos empregados; o não recolhimento do ICMS recolhido do consumidor final; e a distribuição de lucros aos sócios em detrimento do pagamento dos tributos e contribuições.

O próximo julgado versa sobre o redirecionamento do administrador em caso de dissolução irregular da sociedade, além de não ter sido comprovado que ele não se enquadrava nas hipóteses previstas no art. 135 do CTN. O redirecionamento nos casos de dissolução irregular será tratado no capítulo a seguir.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. REDIRECIONAMENTO. NOME DO SÓCIO NA CDA. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. ART. 135 CTN. ÔNUS DA PROVA DO DEVEDOR. TEMA JULGADO SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS NO STJ. APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA PROVIDAS.

¹⁶ FERRAGUT, op. cit., p.125.

¹⁷ RAMOS, op. cit., p. 167.

1. No presente caso, o apelado foi incluído no polo passivo da execução fiscal, na qualidade de corresponsável tributário, em razão da presunção de dissolução irregular da sociedade empresária, inapta desde 22/02/2003.

2. O Juízo a quo considerou indevida sua inclusão no polo passivo da execução fiscal, sob o fundamento de que o apelado não mais integrava a empresa executada ao tempo da dissolução irregular, eis que transferiu a totalidade de suas cotas sociais para outros sócios, conforme alteração contratual da sociedade, registrada na JUCERJA em 21/11/1996.

3. Malgrado os fundamentos da sentença recorrida, o nome do apelado consta da CDA e, consoante entendimento consolidado pelo E. STJ (precedente: REsp 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Seção, DJe 1.4.2009, julgado pela sistemática do art. 543-C do CPC), se a execução fiscal foi promovida apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, cabe exclusivamente a este o ônus de demonstrar que não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas no art. 135 do CTN.

4. No caso dos autos, o apelado não demonstrou que a empresa permaneceu ativa depois de sua saída do quadro societário, o que afastaria sua responsabilidade sobre a dissolução irregular. Além do mais, deixou de comprovar que não se enquadra nas hipóteses do art. 135 do CTN, ou seja, que não agiu com dolo, excesso de poderes ou infração à lei, de modo que sua responsabilização pela dívida é legítima, já que o período de apuração do débito corresponde ao de sua permanência na sociedade.

5. A CDA, nos termos do art. 204 do CTN e art. 3º da Lei nº 6.830/80, goza da presunção de veracidade, somente elidida por prova inequívoca em contrário. Deveria o apelado, quando da oposição dos presentes embargos de devedor, ter apresentado toda a matéria útil à sua defesa, tal como estabelece o art. 16, §2º, da Lei nº 6.830/80, o que não ocorreu.

6. Apelação e remessa necessária providas. (grifo nosso)¹⁸

Outra questão que enseja controvérsia tanto na doutrina quanto na jurisprudência, é a interpretação dada ao termo “pessoalmente responsáveis” constante no caput do artigo em análise, porém tal questão será exposta no último capítulo quando será tratada de forma mais aprofundada a responsabilidade do administrador.

2.3. Responsabilidade por infrações

A responsabilidade por infrações pode recair sobre qualquer pessoa (contribuinte, responsável, um terceiro relacionado com o contribuinte), basta que ela efetue a conduta, prevista na lei, para sofrer as consequências

¹⁸ RIO DE JANEIRO E ESPÍRITO SANTO. Tribunal Regional Federal da 2ª Região (4ª Turma Especializada). Remessa Necessária nº 0004645-07.2007.4.02.5117. Apelante: União – Fazenda Nacional. Apelado: Carlos Roberto Rodrigues de Figueiredo. Relator: Desembargador Ferreira Neves. Rio de Janeiro, 22 de abril de 2015. Data da publicação: 07/05/2015.

sancionatórias, independentemente de dolo ou mesmo da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O art. 136 do CTN indica, *in verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Apreende-se do dispositivo legal acima que a responsabilidade por infrações é objetiva, ou seja, independe da intenção do agente. A responsabilidade se configurará comprovando-se que aquela conduta contribuiu para ocasionar o dano ao Erário, sem necessidade de se analisar se o agente agiu com dolo ou culpa.

Ainda, há exceção aos efeitos do caput, desde que exista disposição legal em contrário. Com isso, *“a intenção, a efetividade, a natureza e a extensão deverão ser consideradas para tipificar o fato, agravar a penalidade ou afastar tratamento benéfico porventura aplicável”¹⁹*.

Continuando, já a responsabilidade por infrações constante no art. 137 do CTN depende de comprovação da conduta dolosa do agente. O artigo estipula:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

- I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
- II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
- III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
 - a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
 - b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
 - c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

O inciso I informa que o agente será responsabilizado pessoalmente se cometer crimes ou contravenções tributários. Crime é conduta típica e antijurídica, ou seja, uma ação ou omissão do agente que está prevista em lei como crime, e que também seja contrária ao determinado no ordenamento jurídico em vigor como um todo. Por exemplo, considera-se crime tributário o contrabando e a sonegação fiscal.

¹⁹ FERRAGUT, op. cit., p. 137.

Tendo em vista não haver definição legal que diferencie crime de contravenção, a doutrina e a jurisprudência utiliza-se da gravidade da conduta, se ela é mais grave então estamos diante de um crime, já se a conduta for mais branda, será uma contravenção.

Ainda, o dispositivo legal excepciona a imputação da responsabilidade, quando os crimes ou contravenções são praticados no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.

Para haver a responsabilização prevista no inciso II, é necessário que a definição da infração contenha, como elementar, o dolo específico²⁰ do agente, ou seja, a finalidade específica com a qual o agente praticou a ação ou se omitiu, deve ser o elemento principal do tipo penal constante na lei.

Seguindo, o texto do inciso III causa confusão, pois é difícil diferenciá-lo do inciso II. Ferragut²¹ defende que além do cometimento de ato criminoso ou contravenção, para se configurar a responsabilidade sinalizada no inciso III, é indispensável que o resultado pretendido pelo agente tenha se concretizado através de um ato contrário aos interesses dos terceiros contidos nas alíneas do inciso. Em suas palavras:

A única interpretação que nos parece viável é a de que o tipo penal descrito nesse inciso é exatamente o mesmo do inciso anterior (dolo específico), com a diferença que, no inciso III, é também obrigatório tratar-se de crime próprio, ou seja, aquele em que o agente deverá ter qualidades específicas para que a conduta possa ser exercida.

[...]

Nesse sentido, as alíneas “a”, “b” e “c” elencam duas classes de pessoas: o agente infrator e o terceiro que, além do Fisco, também foi vítima da infração.

Portanto, para a tipificação da conduta no inciso III não é suficiente que se lese o Fisco mediante ato criminoso ou contravenção: imperioso que tal resultado seja atingido mediante a prática de um ato contrário ao interesse de um dos terceiros mencionados nas referidas alíneas desse inciso. Estando presente essa característica adicional, a tipificação da conduta deverá ser a do inciso III, e não a do inciso II.

Para se configurar a responsabilidade prevista no art. 137, III do CTN, o agente deve ter qualidades específicas (por exemplo, ser tutor ou curador; inventariante; mandatários, prepostos ou empregados; ou diretores, gerentes

²⁰ Dolo específico é aquele que além da necessidade de haver a intenção do agente, a conduta deverá ter sido realizada para se atingir uma finalidade específica, por exemplo, uma pessoa ao preencher a declaração do Imposto de Renda, deixa intencionalmente de declarar o recebimento de determinado valor para que não incida imposto sobre ele.

²¹ FERRAGUT, op. cit., p. 143-144.

ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado), além disso, ter intenção de lesar o Fisco, alcançando esse objetivo contrariando a vontade das pessoas indicadas nas alíneas “a”, “b” e “c” do inciso supramencionado.

O julgado a seguir do Tribunal Regional Federal da 4ª Região mostra a diferença entre os incisos II e III, do art. 137 do CTN. No primeiro, o dolo específico do agente deve ser a essência da infração descrita na lei. Já o segundo, a intenção é no sentido de cometer a infração tributária através de atos que contrariem os interesses das pessoas descritas na lei.

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA QUALIFICADA. COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA E DE TERCEIROS. PRÁTICA DE FRAUDE. INSERÇÃO DE DADOS FALSOS NAS DCOMPS. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE PELA INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DA PARTICIPAÇÃO DA EMPRESA AUTORA NA FRAUDE.

[...]

3. Nos casos previstos no art. 137 do CTN impõe-se examinar e comprovar a intencionalidade do agente, que responde pessoalmente pela infração. 4. O inciso II do art. 137 do CTN pressupõe infração tributária cuja hipótese de incidência contenha, na definição do fato ilícito, o dolo específico, evidenciado por expressões como "com a intenção de", "com o propósito de" e "para", as quais assinalam a vontade de praticar o fato e atingir determinado objetivo, cujas circunstâncias estão definidas na própria norma. 5. A chave para a compreensão do disposto no inciso III do art. 137 do CTN é a palavra "contra" contida nas suas alíneas, que estabelece um vínculo necessário entre a infração tributária e a outra conduta dolosa praticada pelo agente contra as pessoas determinadas pela lei.

[...] ²²

O próximo tópico tratará sobre o processo de Execução Fiscal, o qual é o mecanismo judicial utilizado pelo Fisco para cobrança do crédito tributário constituído por meio de Certidão de Dívida Ativa.

3. DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Diferente do título judicial em que a execução ocorre como uma fase complementar, chamada cumprimento de sentença, do mesmo processo de conhecimento o qual o título executivo foi constituído, o título extrajudicial é executado através de um processo de execução. Conforme se apreende através do CPC, têm-se dois requisitos para a instauração do processo de execução, são eles, o título executivo e a exigibilidade da obrigação. O art. 786

²² REGIÃO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (1ª Turma). Apelação/Remessa Necessária nº 5001698-74.2010.4.04.7107. Apelante: RGB do Brasil Ltda. e União – Fazenda Nacional. Apelado: Os mesmos. Relator: Desembargador Leandro Paulsen. Porto Alegre, 27 de janeiro de 2016.

do CPC/2015 diz que “A execução pode ser instaurada caso o devedor não satisfaça a obrigação certa, líquida e exigível consubstanciada em título executivo”, ou seja, só poderá haver execução forçada, por meio do Judiciário, quando o devedor não cumprir voluntariamente a obrigação certa, líquida e exigível materializada através de título executivo.

O credor procura a tutela jurisdicional por o Judiciário ter meios aos quais ele por si só não poderia se utilizar para se alcançar a satisfação de seu crédito. A execução se desenvolve através de dois grupos de mecanismos, os meios de coerção e os meios de sub-rogação. O primeiro consiste no mecanismo em que o Juiz constrange psicologicamente o devedor para que esse cumpra com a sua obrigação, como no caso da determinação de inscrição do nome do executado nos cadastros de proteção ao crédito. Já no segundo, o Juiz determina atividades que poderiam ter sido efetuadas pelo próprio Executado para o pagamento da dívida. Enquadra-se, por exemplo, nessa modalidade a penhora de bens do Executado e o bloqueio de valores e veículos através dos sistemas SISBAJUD e RENAJUD.

O processo judicial de execução fiscal é o meio pelo qual a Fazenda Pública (Federal, Estadual e Municipal), junto ao Judiciário, cobra o adimplemento dos valores devidos pelo contribuinte, depois de tentativas frustradas pela via administrativa. Para isso, a dívida deverá ser inscrita em dívida ativa, e o documento que consubstancia o seu direito creditório é a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Ressalta-se que no processo de execução fiscal, não é discutido o mérito da cobrança, já que compete à parte administrativa, porém o direito constante na Certidão de Dívida Ativa possui presunção relativa, podendo haver discussão, mediante exceção de pré-executividade ou embargos à execução, sobre a veracidade dos elementos (certeza, liquidez e exigibilidade) que compõem esse título executivo extrajudicial.

3.1. Certidão de Dívida Ativa (CDA)

Os títulos executivos se dividem em dois grupos: os judiciais²³ e os extrajudiciais. Os primeiros são formados através de um processo de

²³ Os títulos executivos judiciais estão previstos no art. 515 do CPC/2015, e são eles: as decisões proferidas no processo civil que reconheçam a exigibilidade de obrigação de pagar

conhecimento, o qual a decisão final proferida pelo juízo terá força executiva, além disso, a execução desse título será realizada nos próprios autos do processo na fase conhecida como cumprimento de sentença.

Já os títulos extrajudiciais, classificação essa em que a CDA está inserida, têm sua força executória determinada por lei, não necessitando a apuração, em um primeiro momento, através de um processo de conhecimento, do direito inserto neles. Com a apresentação dessa espécie de título executivo já se inicia a fase de execução, que será realizada por meio de um processo de execução. É importante mencionar que a existência de título executivo extrajudicial não impede a parte de optar pelo processo de conhecimento, a fim de obter título executivo judicial, conforme preconiza o art. 785 do CPC/2015.

Conforme o art. 783 do CPC/2015, o título será exequível quando representar uma obrigação certa, líquida e exigível. Será certa, quando do título se presume a existência da obrigação, sem necessidade de qualquer elemento extrínseco para ser identificada. Ainda, através do título, consegue-se verificar quem é o credor, o devedor e quando a obrigação deve ser cumprida. Será líquida quando constar no título a quantidade do que se deve. Nos termos do art. 786, parágrafo único do CPC/2015, não se altera a característica de liquidez de um título se, para apurar o crédito exequendo, houver necessidade de simples operações aritméticas. E por fim, será exigível quando o cumprimento da obrigação for atual, isto é, não estiver sujeita a termo ou a condição suspensiva.

O art. 784 do CPC enumera os títulos executivos extrajudiciais, são eles:

- I - a letra de câmbio, a nota promissória, a duplicata, a debênture e o cheque;
- II - a escritura pública ou outro documento público assinado pelo devedor;
- III - o documento particular assinado pelo devedor e por 2 (duas) testemunhas;
- IV - o instrumento de transação referendado pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública, pela Advocacia Pública, pelos advogados

quantia, de fazer, de não fazer ou de entregar coisa; a decisão homologatória de autocomposição judicial; a decisão homologatória de autocomposição extrajudicial de qualquer natureza; o formal e a certidão de partilha, exclusivamente em relação ao inventariante, aos herdeiros e aos sucessores a título singular ou universal; o crédito de auxiliar da justiça, quando as custas, emolumentos ou honorários tiverem sido aprovados por decisão judicial; a sentença penal condenatória transitada em julgado; a sentença arbitral; e a sentença estrangeira homologada pelo Superior Tribunal de Justiça; e a decisão interlocutória estrangeira, após a concessão do *exequatur* à carta rogatória pelo Superior Tribunal de Justiça.

dos transatores ou por conciliador ou mediador credenciado por tribunal;

V - o contrato garantido por hipoteca, penhor, anticrese ou outro direito real de garantia e aquele garantido por caução;

VI - o contrato de seguro de vida em caso de morte;

VII - o crédito decorrente de foro e laudêmio;

VIII - o crédito, documentalmente comprovado, decorrente de aluguel de imóvel, bem como de encargos acessórios, tais como taxas e despesas de condomínio;

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;

X - o crédito referente às contribuições ordinárias ou extraordinárias de condomínio edilício, previstas na respectiva convenção ou aprovadas em assembleia geral, desde que documentalmente comprovadas;

XI - a certidão expedida por serventia notarial ou de registro relativa a valores de emolumentos e demais despesas devidas pelos atos por ela praticados, fixados nas tabelas estabelecidas em lei;

XII - todos os demais títulos aos quais, por disposição expressa, a lei atribuir força executiva.

O título executivo que interessa a esse trabalho é a Certidão de Dívida Ativa (art. 784, inciso IX do CPC/2015). Segundo Alexandre Câmara²⁴, o título executivo é “o ato jurídico capaz de legitimar a prática dos atos de agressão a serem praticados sobre os bens que integram um dado patrimônio, de forma a tornar viável sua utilização na satisfação de um crédito”.

A Certidão de Dívida Ativa é o documento que materializa o direito creditório da Fazenda Pública e assim legitima a cobrança, através de processo de execução fiscal, dos créditos inadimplidos. Conforme art. 2º, caput da Lei 6.830/80, considera-se dívida ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária. O art. 39, § 2º, da Lei n. 4.320/64 define dívida ativa tributária e não tributária da seguinte forma:

Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

²⁴ CÂMARA, Alexandre Freitas. **O Novo Processo Civil Brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 328.

O procedimento administrativo tem como objetivo apurar a certeza e a liquidez da obrigação tributária, depois de confirmados os requisitos, inscreve-se o débito em dívida ativa, que é o ato administrativo da autoridade competente, o qual permite que o direito creditório tenha força executiva, conforme art. 784, inciso IX do CPC/2015. Segundo o art. 2º, §§ 5º e 6º da Lei nº 6.830/80, o termo de inscrição de dívida ativa, bem como a CDA deverão conter: o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; 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; a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; 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; a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

O art. 202 do CTN indica os mesmos dados supramencionados que deverão constar no termo de inscrição de dívida ativa, e o art. 203 do CTN diz que são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, as omissões ou erros em relação a algum desses requisitos, podendo ser sanada a nulidade até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo o prazo para defesa. Da mesma forma que o CTN, o art. 2º, §8º da Lei nº 6.830/80 prevê que Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, até a decisão de primeira instância, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos. Entretanto, o julgado colacionado a seguir destaca não ser passível de anulação da Certidão de Dívida Ativa qualquer omissão de algum dos requisitos supramencionados.

PROCESSO CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - CERTIDÃO DE DÍVIDA - REQUISITOS FORMAIS (ARTS. 202 E 203 DO CTN E ART. 2º, § 5º, DA LEF) 1. Os requisitos formais da CDA visam dotar o devedor dos meios necessários a identificar o débito e, assim, poder impugná-lo. 2. Não se exige cumprimento de formalidade, sem demonstrar o prejuízo que ocorreu pela preterição da forma. Princípio da instrumentalidade dos atos. 3. CDA expedida com base em confissão de dívida, não pode ser considerada ilegal, por

ausência de informação de antecedentes. 4. Recurso especial improvido.²⁵

Os requisitos formais têm a finalidade de proporcionar ao devedor identificar os elementos da CDA (certeza, liquidez e exigibilidade), assim, não concordando com o direito creditório constante no título executivo, poder impugná-lo. Com isso, para haver nulidade da CDA por critério formal, deverá ser demonstrado, pela parte ré, que a não observância de algum dos requisitos previstos no Art. 2º, §5º, da Lei 6.830/80 o prejudicou em sua defesa.

Por fim, quando a dívida ativa estiver regularmente escrita, ela goza de presunção relativa de certeza e liquidez, que pode ser ilidida por prova inequívoca apresentada pelo executado ou terceiro interessado, nos termos do art. 3º da Lei nº 6.830/80. O devedor exercerá sua defesa por meio de exceção de pré-executividade (quando não demandar produção de provas) ou embargos à execução fiscal (quando necessitar de dilação probatória). Esses meios de defesa serão abordados mais a frente neste capítulo.

3.2. Processamento da execução fiscal previsto na Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais - LEF)

Tendo em vista o princípio da especialidade, o procedimento a ser seguido na execução fiscal é aquele previsto pela Lei nº 6.830/80. O Código de Processo Civil complementarà a Lei de Execuções Fiscais nos casos não previstos na lei especial. Havendo conflito entre as disposições contidas nessas leis, prevalecerão as da norma especial.

Com isso, iniciando os procedimentos constates na LEF, conforme o art. 4º da Lei nº 6.830/80²⁶, podem figurar como sujeito passivo nas execuções fiscais: o devedor; o fiador; o espólio; a massa; o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e os sucessores a qualquer título. No processo de execução, a parte autora/credor é chamada de exequente e a parte ré/devedor é chamada executado.

²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). Recurso Especial nº 518590/RS. Recorrente: Carga Pesada Peças e Acessórios Ltda. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, 11 de novembro de 2003. Data da publicação: 01/12/2003.

²⁶ A exposição iniciou-se a partir do art. 4º, tendo em vista que os primeiros artigos da lei já foram apresentados no item anterior que versou sobre a Certidão de Dívida Ativa.

Na forma do art. 5º, depois de fixada a competência do juízo para processar e julgar a execução fiscal, mesmo que o executado faleça ou a pessoa jurídica entre em falência, liquidação ou insolvência, essa competência não se desloca para o juízo universal. A LEF não prevê o juízo competente para o processamento e julgamento da execução fiscal ficando a cargo do Código de Processo Civil realizar tal indicação. Segundo o art. 46, §5º da CPC/2015, a execução fiscal “será proposta no foro de domicílio do réu, no de sua residência ou no do lugar onde for encontrado”. A competência será fixada no juízo do endereço de onde o executado possui domicílio²⁷, residência ou onde for encontrado.

Na petição inicial deverá constar o Juiz a quem é dirigida, o pedido e o requerimento para a citação (art. 6º, I a III da Lei nº 6.830/80), bem como ser acompanhada da Certidão de Dívida Ativa (§1º). Ressalta-se que o valor da causa corresponderá ao do débito constante no título executivo acrescido dos encargos legais (§4º).

Para se evitar que o processo retorne ao juiz para despachar determinando providências, o art. 8º da Lei nº 6.830/80 prevê que o despacho do Juiz que deferir a inicial²⁸, mesmo não de forma explícita, tem como consequência a citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º; a penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia; o arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar; o registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas; e avaliação dos bens penhorados ou arrestados.

Prosseguindo, o executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar o débito ou garantir a execução, na forma do art. 8º da Lei nº 6.830/80. A citação será realizada preferencialmente através de carta, com aviso de

²⁷ Consoante o art. 70 do CC/2002, domicílio da pessoa natural “é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo”. Pode ser voluntário (quando a pessoa escolhe por sua vontade o seu domicílio), legal (a lei determina qual deverá ser o domicílio, conforme o art. 76, parágrafo único do CC/2002, indica que o incapaz, o servidor público, o militar, o marítimo e o preso têm como domicílios, o do seu representante ou assistente; o lugar em que exercer permanentemente suas funções; onde servir, e, sendo da Marinha ou da Aeronáutica, a sede do comando a que se encontrar imediatamente subordinado; onde o navio estiver matriculado; o lugar em que cumprir a sentença, respectivamente), e especial (decorre do ajuste de vontade entre as partes).

²⁸ Os casos de indeferimento da inicial estão dispostos no art. 330 do CPC/2015.

recepção, desde que não seja requerido pela Fazenda modalidade de citação diversa (inciso I). A Fazenda Pública poderá optar somente pela citação através de Oficial de Justiça, uma vez que para ser deferida a citação por edital, deverão ser observados os requisitos previstos nos arts. 256 e 257 do CPC/2015

O prazo da citação se iniciará na data em que for feita a entrega da carta no endereço ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal (inciso II). Não retornado o aviso de recebimento, no prazo de 15 (quinze) dias, da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital (inciso III).

Nos termos do art. 9º da Lei nº 6.830/80, como forma de garantir a execução, o executado pode oferecer depósito em dinheiro, à ordem do Juízo; fiança bancária ou seguro garantia; nomear bens à penhora; ou ainda indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública. Somente a modalidade de depósito em dinheiro faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora, quando realizado junto à Caixa Econômica Federal quando relacionados com a execução fiscal proposta pela União ou suas autarquias ou no banco oficial da unidade federativa ou, à sua falta, na Caixa Econômica Federal, quando relacionados com execução fiscal proposta pelo Estado, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias (§4º).

Conforme página eletrônica da Genebra Seguros:

O seguro garantia é uma relação contratual onde o tomador paga um prêmio para a seguradora assegurar o cumprimento das obrigações contratuais. O seguro garantia é regulado pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

A carta fiança pode ser emitida tanto por empresas afiançadoras, quanto por bancos. As cartas emitidas por afiançadoras, chamadas de cartas fidejussórias estão previstas no artigo 818 do Código Civil e não são reguladas, apresentando maior risco quando comparadas a outras modalidades de garantia. As cartas emitidas por bancos são as fianças bancárias e são reguladas pelo Banco Central.²⁹

A diferença entre essas duas modalidades de garantia do juízo, já que possuem o mesmo efeito, reside em quais são os responsáveis pelas suas

²⁹ **Qual é a diferença entre seguro garantia e carta fiança?**. Genebra Seguros, 2019. Disponível em: <https://www.genebraseguros.com.br/faq-items/qual-e-a-diferenca-entre-seguro-garantia-e-carta-fianca/#:~:text=A%20principal%20diferen%C3%A7a%20%C3%A9%20que,uma%20seguradora%20regulada%20pela%20SUSEP.&text=O%20banco%20emite%20uma%20carta,cobran%C3%A7a%20ou%20execu%C3%A7%C3%A3o%20pelo%20credor>. Acesso em: 16/01/2022.

emissões, na fiança bancária quem emite é uma instituição bancária e o seguro garantia é emitido por uma seguradora.

O executado poderá nomear bens à penhora, desde que observe a ordem de preferência constante no art. 11 da Lei nº 6.830/80:

Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:
I - dinheiro;
II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;
III - pedras e metais preciosos;
IV - imóveis;
V - navios e aeronaves;
VI - veículos;
VII - móveis ou semoventes; e
VIII - direitos e ações.

A indicação de bens imóveis oferecidos por terceiros deverá ter o consentimento expresso do respectivo cônjuge. Não sendo embargada a execução ou rejeitados os embargos, o terceiro que ofereceu o imóvel deverá no prazo de 15 (quinze) dias remi-lo, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos (art. 19, I da Lei nº 6.830/80).

Se não houver pagamento da dívida, bem como não ser oferecida garantia, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis. Em casos excepcionais, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção (art. 10 c/c art. 11, §1º, todos da Lei nº 6.830/80).

Conforme o art. 12, §2º da Lei nº 6.830/80, quando a penhora recair sobre bem imóvel, o cônjuge deverá ser intimado, porém não será necessária no caso em que o regime de bens do casal é o de separação total de bens (art. 842 do CPC/2015). É permitido que o bem indivisível pertencente ao casal seja arrematado em leilão, reservando-se ao cônjuge meeiro do executado a metade do preço obtido, na forma do assentado pela Corte Especial do STJ, no julgamento do REsp nº 200.251/SP. Com a possibilidade de leilão de bem comum ao casal, a Súmula nº 134 do STJ³⁰ indica que o cônjuge do executado tem competência para opor embargos de terceiro para defesa de sua meação.

³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Seção). Súmula nº 134. Embora intimado da penhora em imóvel do casal, o cônjuge do executado pode opor embargos de terceiro para defesa de sua meação. Brasília, 26 de abril de 1995. Data da publicação: 05/05/1995, p. 12000.

O art. 15 da Lei nº 6.830/80 versa sobre a obrigatoriedade do juiz em deferir, em qualquer fase do processo, ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, bem como à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 11, bem como o reforço da penhora insuficiente. A execução ocorrerá pela forma menos gravosa quando por vários meios o exequente puder promover a execução, cabendo ao executado alegar ser a medida executiva mais gravosa, com isso ele deverá indicar outros meios mais eficazes e menos onerosos, sob pena de manutenção dos atos executivos já determinados (art. 805 do CPC/2015).

Depois de intimado acerca da penhora, através das formas previstas no art. 12 da Lei nº 6.830/80, o Executado poderá oferecer embargos à execução no prazo de 30 (trinta) dias, conforme art. 16, III da Lei nº 6.830/80. Ainda, começará a correr o prazo para embargar a partir do depósito (inciso I) ou da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia (inciso II). O procedimento dos embargos à execução será exposto no item que tratará sobre os meios de defesa existentes no processo de execução fiscal.

Continuando, quando a execução não for embargada ou os embargos forem rejeitados, as instituições garantidoras da fiança bancária ou seguro garantia serão intimadas, no prazo de 15 (quinze) dias, para pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Dívida Ativa pelos quais se obrigou se a garantia for fidejussória, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos (art. 19, II da Lei nº 6.830/80). No caso de depósito judicial, os valores serão convertidos em favor da Fazenda Pública.

Quanto aos bens penhorados (indicados ou não), eles serão levados a leilão, depois de intimada a exequente sobre a garantia da execução (art. 18 da Lei nº 6.830/80), para que sejam arrematados, e esse valor seja repassado ao credor. O leilão se iniciará por meio de edital que será afixado no local de costume, na sede do Juízo, e publicado em resumo, uma só vez, gratuitamente, como expediente judiciário, no órgão oficial (art. 22, caput da Lei nº 6.830/80). O leilão não poderá ser realizado em data inferior a 10 (dez) dias e superior a 30 (trinta) dias da data da publicação do edital (§1º), período esse,

no qual o representante da Fazenda Pública deverá ser intimado pessoalmente acerca da realização do leilão (§2º).

Nos termos do art. 23 da Lei nº 6.830/80, a alienação dos bens penhorados somente poderá ser efetuada através de leilão público, ou seja, por meio de leiloeiro oficial³¹, no lugar designado pelo Juiz³², sendo facultado ao exequente e ao executado requererem que os bens sejam leiloados de forma global ou em lotes. O arrematante é o responsável pelo pagamento da comissão do leiloeiro, bem como das despesas expressas no edital do leilão.

É importante mencionar a indicação constante no art. 891 do CPC/2015, a qual não poderá ser oferecido preço vil como lance para arrematação do bem leilado. Considera-se preço vil aquele inferior ao preço mínimo estipulado pelo juiz e constante do edital, e, não tendo sido fixado preço mínimo, aquele inferior a cinquenta por cento do valor da avaliação.

Ao arrematante, é facultado efetuar o pagamento parceladamente, ofertando pelo menos 20 (vinte) por cento do valor do lance como entrada, e parcelando o saldo remanescente em até 30 (trinta) meses. Se o bem adquirido for imóvel, será garantido por hipoteca do próprio bem, se for bem móvel, por caução idônea (art. 895, §1º do CPC/2015).

Ainda sobre o leilão, a Fazenda Pública pode adjudicar os bens penhorados nos seguintes termos:

- I – oferta do preço de avaliação, se a Fazenda Pública requerer a adjudicação antes da hasta pública (art. 24, I);
- II – oferta, também, do preço de avaliação, se, realizado o leilão, não houver licitante (art. 24, II, a);
- III – oferta de preço igual ao do maior lance, com preferência para a Fazenda, quando o leilão se houver encerrado mediante concurso de licitantes³³.

A adjudicação, pela Fazenda Pública, do bem penhorado poderá ser realizada pelo valor da avaliação antes da realização do leilão ou mesmo findo, desde que não haja licitante. Quando tiver licitantes, a Fazenda adjudicará se ofertar valor igual ou superior ao do maior lance, nos moldes do art. 24 da Lei nº 6.830/80.

³¹ Na forma do art. 883 do CPC/2015, caberá ao juiz a designação do leiloeiro público, que poderá ser indicado pelo exequente.

³² O leilão também poderá ser realizado eletronicamente art. 882 do CPC/2015.

³³ THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Kindle. Parte 1 – item 162.

Os arts. 25 e 26 da Lei nº 6.830 versam sobre duas prerrogativas da Fazenda Pública. A primeira fala sobre a exigência do representante da Fazenda ser intimado pessoalmente. A intimação é feita mediante vista dos autos, com imediata remessa ao representante judicial da Fazenda Pública, pelo cartório ou secretaria.

Pelo art. 26 da Lei nº 6.830/80, se houver cancelamento, administrativo ou judicial, da inscrição da dívida ativa, antes de proferida sentença pelo juiz, a execução será extinta sem ônus para as partes. Havendo cancelamento da inscrição da dívida ativa, depois de interpostos embargos, o disposto no art. 26 da Lei nº 6.830/80 não é aplicado, conforme julgado a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. ART. 535 DO CPC/1973. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DESISTÊNCIA DA EXEQUENTE APÓS A APRESENTAÇÃO DE DEFESA DO DEVEDOR. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CABIMENTO. 1. O Plenário do STJ decidiu que "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2, sessão de 09/03/2016) 2. O acolhimento de recurso especial por violação do art. 535 do CPC/1973 pressupõe a demonstração de que a Corte de origem, mesmo depois de provocada mediante embargos de declaração, deixou de sanar vício de integração contido em seu julgado, o que não ocorreu na espécie. **3. A dispensa da Fazenda Pública dos ônus sucumbenciais de que trata o art. 26 da Lei n. 6.830/1980 não se aplica aos casos em que o cancelamento do título executivo por iniciativa da exequente se der depois de o réu ter sido citado e manifestado defesa, o que, na espécie, se deu tanto em exceção de pré-executividade quanto em embargos à execução. Entendimento em consonância com a inteligência da Súmula 153 do STJ.** 4. A conformidade do acórdão recorrido com a jurisprudência desta Corte Superior enseja a aplicação do óbice de conhecimento estampado na Súmula 83 do STJ. 5. Agravo interno não provido. (grifo nosso)³⁴

Na forma da Súmula 153 do STJ³⁵, “A desistência da execução fiscal, após o oferecimento dos embargos, não exime o exequente dos encargos da sucumbência”. Mesmo com o cancelamento da inscrição da dívida ativa e por consequência a extinção da execução fiscal, a Fazenda Pública deve ser

³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 311143/MG. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravado: Carlos Alberto I Sen Chen. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 03 de maio de 2018. Data da publicação: 08/06/2018.

³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Súmula nº 153. A desistência da execução fiscal, após o oferecimento dos embargos, não exime o exequente dos encargos da sucumbência. Brasília, 08 de março de 1996. Data da publicação: 14/03/1996, p. 7115.

condenada ao pagamento de honorários de sucumbência por o executado ter a necessidade de nomear advogado para sua defesa através dos embargos.

Ressalta-se que não será condenada em custas, tendo em vista que a Fazenda Pública é isenta do seu pagamento (art. 39 da Lei nº 6.830/80), bem como não haver cobrança de custas para interposição de embargos à execução (art. 7º da Lei nº 9.289/96).

Segundo o art. 29 da Lei nº 6.830/80, o crédito da Fazenda Pública não participa de concurso universal de credores³⁶. O artigo disciplina o concurso de preferência entre pessoas jurídicas de direito público, de acordo com a seguinte ordem: União e suas autarquias; Estados, Distrito Federal e Territórios e suas autarquias, conjuntamente e *pro rata*; e Municípios e suas autarquias, conjuntamente e *pro rata*.

Os bens penhorados em executivos fiscais podem ser penhorados em outras execuções tanto pela Fazenda Pública quanto por credor comum. Quando há multiplicidade de penhora sobre o mesmo bem, o concurso de preferência é aquele em que a execução realiza-se no interesse do exequente que adquire, pela penhora, o direito de preferência sobre os bens penhorados (art. 797, caput do CPC/2015), contudo se recaírem mais de uma penhora sobre o mesmo bem, cada exequente conserva sua ordem de preferência (art. 797, parágrafo único do CPC/2015).

Sobre o assunto, Humberto Theodoro Junior³⁷ diz que:

Nesse concurso particular, de que participam apenas os credores com penhora sobre o mesmo bem, não se procede a um rateio, mas a uma atribuição sucessiva dos recursos apurados na execução entre os concorrentes, observando-se, à falta de privilégio legal entre os créditos, a ordem cronológica das diversas penhoras (CPC, art. 612 – NCPC, art. 797, caput).

Nesse concurso de preferência, o valor apurado é utilizado de forma integral para pagamento do credor de quem tem a preferência, se houver saldo remanescente será empregado para pagar o crédito do próximo da ordem de preferência. Se não houver privilégio entre os créditos concorrentes, será

³⁶ Concurso universal é aquele realizado sobre a totalidade de bens com a participação de todos os credores.

³⁷ THEODORO JUNIOR, op. cit., Parte 1 – item 181.

observada como critério a ordem cronológica, a primeira penhora realizada terá preferência sobre as demais.

É possível que a Fazenda Pública habilite, em processo de falência, crédito tributário objeto de execução fiscal. O STJ firmou entendimento nesse sentido, editando o Tema 1.092³⁸, o qual indica que “É possível a Fazenda Pública habilitar em processo de falência crédito objeto de execução fiscal em curso, mesmo antes da vigência da Lei n. 14.112/2020, e desde que não haja pedido de constrição no juízo executivo”. Foram incluídos os parágrafos 7º-A e 7º-B ao artigo 6º da Lei de Falências através da Lei nº 14.112/20, os quais informam que a execução não será suspensa com a decretação da falência, porém será de competência do juízo da recuperação determinar a suspensão dos atos de constrição que recaiam sobre bens de capital essenciais à manutenção da atividade empresarial.

O art. 30 da Lei nº 6.830/80 versa sobre a responsabilidade patrimonial do sujeito passivo. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, o executado responderá com todo seu patrimônio, de qualquer origem ou natureza, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis, como os vestuários e pertences de uso pessoal do executado; o seguro de vida e a pequena propriedade rural, desde que trabalhada pela família (art. 833, incisos III, VI e VII do CPC/2015).

Por fim, a execução será suspensa, por até 1 (um) ano, enquanto não for localizado o devedor e/ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora (art. 40, caput da Lei nº 6.830/80), devendo-se dar ciência à exequente acerca da suspensão (art. 40, §1º da Lei nº 6.830/80). Decorrido o prazo, permanecendo a mesma situação prevista no caput, o juiz determinará o arquivamento sem baixa dos autos (art. 40, §2º da Lei nº 6.830/80), iniciando a contagem do prazo de 5 (cinco) anos para a caracterização da prescrição intercorrente, com a possibilidade de desarquivamento se encontrado o executado e/ou bens (art. 40, §3º da Lei nº 6.830/80). Findo o prazo, o juiz,

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Tema Repetitivo nº 1.092. É possível a Fazenda Pública habilitar em processo de falência crédito objeto de execução fiscal em curso, mesmo antes da vigência da Lei n. 14.112/2020, e desde que não haja pedido de constrição no juízo executivo. Brasília, 18 de novembro de 2021. Data da publicação: 25/11/2021.

depois de intimada a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato (art. 40, §4º da Lei nº 6.830/80).

Além do parcelamento (art. 174, IV do CTN), também “A efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) são aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo...”, na forma da tese firmada pelo STJ quando do julgamento do REsp. nº 1.340.553/RS³⁹. Haverá a interrupção da prescrição intercorrente somente se as diligências constritivas de bens ou de citação requeridas pelo credor forem efetivas.

3.3. Meios de defesa

Como o título executivo que embasa a execução fiscal não foi constituído através de um processo de conhecimento, bem como a Certidão de Dívida Ativa gozar de presunção relativa de certeza e liquidez, que pode ser ilidida por prova inequívoca apresentada pelo Executado, deve-se haver meios pelo qual ele possa exercer sua defesa.

Nos próximos itens serão apresentados os meios de defesa, disponíveis na própria execução fiscal, que o executado pode utilizar para impugnar o crédito constante no título executivo ou até mesmo alegar alguma questão processual (por exemplo, a nulidade da citação por edital), são eles: a exceção de pré-executividade e os embargos à execução. Ressalta-se que existem outros meios do devedor se defender fora dos autos da execução fiscal, como a ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida (art. 38 da Lei nº 6.830/80).

3.3.1. Exceção de Pré-Executividade

A exceção de pré-executividade surgiu, conforme a doutrina majoritária, em um parecer elaborado por Pontes de Miranda em 1966 no caso da siderúrgica Mannesmann. Contra ela foram ajuizadas várias execuções baseadas em títulos executivos falsos, e para o jurista seria injusto a sociedade empresária ter que garantir todas as execuções para exercer sua defesa em

³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Recurso Especial nº 1.340.553/RS. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Djalma Gelson Luiz - Microempresa. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 12 de setembro de 2018. Data da publicação: 16/10/2018.

uma questão que poderia ser apreciada de ofício pelo Juízo. Com isso, foi permitido que a siderúrgica apresentasse suas alegações nos próprios autos da execução sem a necessidade de garantia.

Ela é uma forma de defesa da parte executada, utilizada para tratar de matérias de ordem pública que não demandem dilação probatória, ou seja, não necessita de produção de provas. A alegação deve ser analisada de plano através de prova documental apresentada pelo executado. Tem natureza de incidente processual, sendo interposta como simples petição nos autos da execução fiscal, sem exigência de garantia, além de não haver prazo, podendo ser apresentada a qualquer tempo por tratar-se de matéria de ordem pública.

Esse meio de defesa não possui previsão legal, porém é aceita pela jurisprudência e doutrina. A Súmula nº 393 do STJ⁴⁰ prevê que: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”. Essa Súmula foi editada quando do julgamento, em rito de recurso repetitivo, do REsp. nº 1110925/SP do STJ⁴¹, o qual indica quais os dois requisitos necessários para que a exceção de pré-executividade seja conhecida, conforme colaciono a seguir:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES. 1. A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória. 2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução. 3. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC.

⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Súmula nº 393. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. Brasília, 23 de setembro de 2009. Data da publicação: 07/10/2009.

⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial nº 1110925/SP. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social. Recorrido: Eduardo Lima da Costa. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 22 de abril de 2009. Data da publicação: 04/05/2009.

É imprescindível que a exceção de pré-executividade trate de matéria que possa ser conhecida de ofício pelo Juízo, como a prescrição, a nulidade da Certidão de Dívida Ativa ou a ilegitimidade passiva, bem como o Juízo deve analisar o pedido sem a necessidade de produção de prova, ele deve ser capaz de decidir somente com a documentação apresentada pelo executado. Não sendo observados esses dois requisitos, a exceção não será conhecida⁴². Ressalta-se que se o assunto discutido pelo executado não se enquadrar nas hipóteses acima descritas, ele deverá se utilizar dos embargos à execução para exercer sua defesa.

Da decisão que julgar a exceção não conhecida, improcedente ou procedente em parte, caberá o agravo de instrumento, na forma do art. 1.015, parágrafo único do CPC/2015, tendo em vista que essa decisão tem caráter interlocutório, uma vez que a execução irá prosseguir. Quando a decisão julgar a exceção de pré-executividade procedente, o recurso adequado será a apelação, nos termos do art. 1.009 do CPC/2015, já que o juiz irá determinar a extinção da execução por meio de sentença.

3.3.2. Embargos à Execução Fiscal

Eles serão processados e julgados, observando-se o mesmo procedimento dos embargos regulados pelo Código de Processo Civil, porém com algumas diferenças expressas na Lei nº 6.830/80, as quais deverão ser respeitadas, tendo em vista o princípio da especialidade, como a necessidade dos embargos à execução fiscal serem garantidos para que sejam admitidos. Os embargos à execução fiscal guardam algumas peculiaridades em relação aos embargos previstos no CPC/2015, entretanto somente quanto ao processamento. O objetivo e efeito são os mesmos, quais sejam, alegar algumas das matérias previstas no art. 917 do CPC/2015, a fim de extinguir o processo de execução.

Em sede de embargos à execução fiscal, depois de garantida a execução, sob pena de serem inadmitidos (art. 16, §1º da Lei nº 6.830/80), o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer a produção de provas, juntar aos autos os documentos e apresentar rol com até 3 (três) testemunhas,

⁴² O não conhecimento, por não terem sido cumpridos os requisitos formais, tem como efeito a não apreciação do mérito da exceção de pré-executividade interposta.

podendo à critério do juiz, indicar até o dobro desse limite (art. 16, §2º da Lei nº 6.830/80). O devedor tem o prazo de 30 (trinta) dias para sua interposição a contar do depósito; da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; ou da intimação da penhora (art. 16, I a III da Lei nº 6.830/80). Ressalta-se que no caso de execução em face de dois ou mais executados, a formação de litisconsórcio, mesmo com advogados diferentes, não implica a concessão de prazo em dobro para embargar, conforme o art. 915, §3º do CPC/2015.

A jurisprudência entende que é possível a interposição de embargos à execução fiscal sem a necessidade de garantia, conforme julgado a seguir:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DETERMINAÇÃO DE REFORÇO DE PENHORA PELO JUIZ EX OFFICIO. IMPOSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE REQUERIMENTO PELA FAZENDA EXEQUENTE, IN CASU. INSUFICIÊNCIA DA PENHORA. ADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

[...]

11. O pleito de imediato prosseguimento dos embargos, à revelia da referida decisão judicial, não merece acolhimento, haja vista que, conquanto a insuficiência patrimonial do devedor seja justificativa plausível à apreciação dos embargos à execução sem que o executado proceda ao reforço da penhora, deve ser a mesma comprovada inequivocamente. Nesse sentido, in verbis: "Caso o devedor não disponha de patrimônio suficiente para a garantia integral do crédito exequendo, cabe-lhe comprovar inequivocamente tal situação. Neste caso, dever-se-á admitir os embargos, excepcionalmente, sob pena de se violar o princípio da isonomia sem um critério de *discrimen* sustentável, eis que dar seguimento à execução, realizando os atos de alienação do patrimônio penhorado e que era insuficiente para garantir toda a dívida, negando ao devedor a via dos embargos, implicaria restrição dos seus direitos apenas em razão da sua situação de insuficiência patrimonial. Em palavras simples, poder-se-ia dizer que tal implicaria em garantir o direito de defesa ao "rico", que dispõe de patrimônio suficiente para segurar o Juízo, e negar o direito de defesa ao "pobre", cujo patrimônio insuficiente passaria a ser de pronto alienado para a satisfação parcial do crédito. Não trato da hipótese de inexistência de patrimônio penhorável pois, em tal situação, sequer haveria como prosseguir com a execução, que restaria completamente frustrada." (Leandro Paulsen, in *Direito Processual Tributário, Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência*, Ed. Livraria do Advogado, 5ª ed.; p. 333/334)

[...] ⁴³

⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial nº 1127815/SP. Recorrente: José Carlos Simões Hossepian Lima e Outro. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 24 de novembro de 2010. Data da publicação: 14/12/2010.

De acordo com o julgado do STJ, poderá ser interpostos embargos à execução fiscal sem garantia, desde que o executado comprove sua hipossuficiência. O impedimento de acesso à defesa por meio de embargos à execução fiscal por insuficiência patrimonial, nos termos da citação de Leandro Paulsen constante no julgado, feriria o princípio da isonomia ao conceder o direito de defesa a quem tem recursos em detrimento de quem não tem.

Prosseguindo, é importante mencionar que, nos termos do art. 16, §3º da Lei nº 6.830/80, não será admitido que se alegue a compensação, como questão de mérito, em sede de embargos à execução. Todavia, com a edição da Lei nº 8.383/91, que autorizou a compensação entre tributos da mesma espécie, sem exigir prévia autorização da Secretaria da Receita Federal (art. 66), não há impedimento para que a compensação seja discutida mediante embargos à Execução, desde que ela já tenha sido realizada administrativamente, conforme entendimento jurisprudencial (STJ - AREsp: 1180265 RJ 2017/0252879-6, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Publicação: DJ 17/12/2021; STJ - AREsp: 1353651 RJ 2018/0220494-6, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Publicação: DJ 11/02/2019; STJ - AREsp: 1213779 RJ 2017/0307654-9, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Publicação: DJ 29/06/2018; STJ - REsp: 1725743 BA 2018/0024502-0, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Publicação: DJ 14/06/2018; STJ - REsp: 1695684 RJ 2017/0219613-9, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Publicação: DJ 24/11/2017; STJ - AREsp: 814566 PR 2015/0291128-3, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Publicação: DJ 11/12/2015).

Os embargos à execução fiscal serão distribuídos por dependência, autuados em apartado (art. 914, §1º do CPC/2015), ou seja, será formado um processo autônomo que será julgado pelo próprio juízo responsável pela execução. No caso de execução por carta precatória, os embargos serão oferecidos no juízo deprecado, que remeterá ao juízo deprecante para processá-los, exceto se versarem sobre vícios ou irregularidades de atos do próprio Juízo deprecado, cabendo-lhe unicamente o julgamento dessa matéria. (art. 20 da Lei nº 6.830/80).

Conforme o art. 917 do CPC/2015, poderá ser alegada em sede de embargos à execução:

- I - inexecutabilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;
- II - penhora incorreta ou avaliação errônea;
- III - excesso de execução ou cumulação indevida de execuções;
- IV - retenção por benfeitorias necessárias ou úteis, nos casos de execução para entrega de coisa certa;
- V - incompetência absoluta ou relativa do juízo da execução;
- VI - qualquer matéria que lhe seria lícito deduzir como defesa em processo de conhecimento.

Alexandre Câmara⁴⁴ entende que a inexecutabilidade do título ou inexigibilidade da obrigação ocorre quando o título ainda não é dotado de eficácia executiva, por lhe faltar algum requisito legal ou por não ser exigível, por exemplo, nos casos de ajuizamento de execução de crédito não vencido.

O art. 917, §2º do CPC/2015 indica as hipóteses em que se pode alegar excesso de execução. A mais comum é quando o exequente pleiteia quantia superior à do título (inciso I). Nesse caso, o embargante deve apontar na petição inicial dos embargos o valor que entende correto, apresentando demonstrativo discriminado e atualizado de seu cálculo (art. 917, §3º do CPC/2015). Não apresentado o valor ou o demonstrativo, os embargos à execução fiscal serão liminarmente rejeitados, sem resolução de mérito, se o excesso de execução for o seu único fundamento; ou serão processados, se houver outro fundamento, mas o juiz não examinará a alegação de excesso de execução (art. 917, §4º, I e II do CPC/2015).

A hipótese de retenção por benfeitorias necessárias ou úteis, nos casos de execução para entrega de coisa certa prevista no inciso IV não se aplica aos embargos à execução fiscal, uma vez que o processo principal visa ao pagamento da obrigação tributária pelo devedor, preferencialmente, por meio de pecúnia. É importante destacar que o crédito tributário também poderá extinguir-se por dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei (art. 156, XI do CTN), bem como a Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados (art. 24 da Lei nº 6.830/80).

O sujeito passivo pode alegar incompetência absoluta e relativa por meio de embargos à execução fiscal, contudo por se tratar de matéria de ordem pública, a incompetência absoluta pode ser alegada a qualquer tempo por simples petição nos próprios autos da execução fiscal, conforme art. 64, §1º do CPC/2015. Não sendo alegada a incompetência relativa nos embargos, a competência será prorrogada, e o juízo que, em um primeiro momento, era

⁴⁴ CÂMARA, op. cit., p. 420.

incompetente para processamento dos autos, passará a ser competente, na forma do art. 65 do CPC/2015.

O executado pode, em sede de embargos, alegar qualquer matéria que lhe seria lícito deduzir como defesa em processo de conhecimento. Isso se deve ao fato de que como não houve um processo de conhecimento na formação do título executivo, é permitido que ele argua as matérias de defesa como se tivesse sido demandado em um processo cognitivo.

Consoante preconiza o art. 918 do CPC/2015, os embargos serão rejeitados liminarmente quando: forem intempestivos, sendo o caso de prolação de sentença terminativa, extinguindo o processo sem resolução do mérito; nos casos de indeferimento da petição inicial nas hipóteses previstas no art. 330 do CPC/2015, bem como de improcedência liminar do pedido nas possibilidades mencionadas no art. 332 do CPC/2015; e manifestamente protelatórios, em que será considerada conduta atentatória à dignidade da justiça.

Em regra, os embargos à execução não possuem efeito suspensivo (art. 919, caput do CPC/2015), mas, a requerimento do embargante, poderá ser atribuído efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes (art. 919, §1º do CPC/2015). A decisão relativa aos efeitos dos embargos poderá, a requerimento da parte, ser modificada ou revogada a qualquer tempo, em decisão fundamentada, quando cessadas as circunstâncias que a motivaram (art. 919, §2º do CPC/2015). Enfatiza-se que o efeito suspensivo não suspende totalmente o andamento da execução fiscal. Somente serão suspensos os atos expropriatórios, sendo permitidos os atos de substituição, de reforço ou de redução da penhora e de avaliação dos bens (art. 919, §5º do CPC/2015).

Quando apenas parte do objeto da execução foi atribuído efeito suspensivo, os embargos prosseguirão quanto à parte restante (art. 919, §3º do CPC/2015). Ainda, a concessão de efeito suspensivo aos embargos oferecidos por um dos executados não suspenderá a execução contra os que não embargaram quando o respectivo fundamento não for comum aos demais (art. 919, §4º do CPC/2015).

Conforme o art. 17 da Lei nº 6.830/80, recebidos os embargos, o juiz determinará a intimação da Fazenda para, no prazo de 30 (trinta) dias, impugná-los, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento, desnecessária quando os embargos versarem sobre matéria de direito, ou, sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental, caso em que o Juiz proferirá a sentença no prazo de 30 (trinta) dias. Se os embargos forem julgados improcedentes ou procedentes em parte, o recurso cabível será a apelação, na forma do disposto no art. 1.009 do CPC/2015.

4. DA INCLUSÃO DO ADMINISTRADOR DE PESSOA JURÍDICA NO POLO PASSIVO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Depois de estudada a responsabilidade tributária e o processo de execução fiscal, por fim chegamos ao último capítulo que trata sobre a responsabilidade do administrador no processo de execução fiscal. A responsabilidade tributária é aquela em que se inclui o terceiro no polo passivo da relação jurídico-tributária, junto com o contribuinte ou somente ele, excluindo aquele, por ter executado alguma conduta (que não se enquadra nas hipóteses de fato gerador tributário), a qual a lei indica ser passível de responsabilização. E a forma para se cobrar o adimplemento da obrigação tributária, que tem como objeto o crédito tributário, quando não pago na esfera administrativa, é através do processo de execução fiscal que permite à Fazenda Pública a se utilizar dos mecanismos a disposição do Judiciário para perseguir o seu crédito.

Este capítulo tratará da responsabilidade pessoal do administrador quando pratica atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III do CTN), tendo como consequência a sua inclusão no polo passivo da execução fiscal. Ainda, serão comentados alguns dispositivos do Código Civil que tratam de responsabilização do administrador, os quais abrangem questões já disciplinadas pelo Código Tributário Nacional ou as prevê de forma inédita.

4.1. Responsabilidade tributária pessoal do administrador

Como forma de se estimular o empreendedorismo, a lei prevê a separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e dos sócios e administrador⁴⁵. Com isso, os bens desses não são alcançados para adimplir as dívidas contraídas pela sociedade empresária, contudo para se evitar que tal benesse seja empregada com o fim de burlar o Fisco, existem determinadas condutas previstas em lei que autorizam a utilização do patrimônio do administrador para pagamento de obrigações tributárias.

Um desses casos é o previsto no art. 135, III do CTN. Ele diz que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado serão responsabilidades pessoalmente por créditos tributários decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, *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:

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.

Através da leitura do dispositivo legal, apreende-se que para se imputar a responsabilidade precisam-se observar dois requisitos. O primeiro é a necessidade de o terceiro possuir poder de gerência sobre a pessoa jurídica quando da ocorrência do fato jurídico tributário da obrigação tributária. Além disso, a obrigação tributária terá que ser consequência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Ressalta-se que o mero inadimplemento não é capaz de gerar responsabilidade ao administrador. Tal entendimento consolidou-se no Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do REsp. nº 1.101.728/SP, o qual transcrevo a ementa a seguir:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. 1. A jurisprudência desta Corte,

⁴⁵ O termo administrador será utilizado para designar aquele que tem poder de gerência sobre a sociedade empresária, incluindo-se todos os designados no art. 135, III do CTN (os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado).

reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08). 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EResp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.⁴⁶

O administrador não será responsabilizado pelo simples inadimplemento, é necessário que o mesmo tenha conduta dolosa que infrinja a lei, o contrato social ou o estatuto da pessoa jurídica. O critério para responsabilização do administrador não é objetivo, mas sim subjetivo, não é suficiente provar que houve dano ao Erário pelo inadimplemento da obrigação tributária, e sim, deverá ser comprovado o dolo do administrador, esse é o estopim que desencadeia sua responsabilidade prevista no art. 135, III do CTN. Ressalta-se que, em 2010, foi editada a Súmula nº 430 do STJ⁴⁷, a qual possui o seguinte enunciado: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Continuando, uma questão que gera controvérsia é se a responsabilidade constante no dispositivo supramencionado é pessoal, solidária ou subsidiária, mesmo sendo indicado expressamente que “São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes...”. A doutrina majoritária tem o entendimento que a responsabilidade contida no art. 135 do CTN é pessoal.

Para Maria Ferragut⁴⁸ o vocábulo “pessoalmente”, nesse caso, tem um significado restrito dado pelo legislador, e esse limite deveria ser respeitado, não abrindo margem para uma interpretação extensiva:

Ser pessoalmente responsável significa que a responsabilidade é pessoal, solidária ou subsidiária? Sempre defendemos que a

⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial nº 1.101.728/SP. Recorrente: Borda do Campo Indústria e Comércio de Biscoitos Ltda e Outros. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 11 de março de 2009. Data da publicação: 23/03/2009.

⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Súmula nº 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Brasília, 24 de março de 2010. Data da publicação: 13/05/2010.

⁴⁸ FERRAGUT, op. cit., p. 112.

responsabilidade é pessoal, não por adotarmos uma interpretação meramente gramatical, e sim porque o enunciado traz um limite semântico que, em nossa visão, deveria ser respeitado. Defendemos, igualmente, que caso fosse provada a simulação da responsabilidade pessoal do responsável, o Fisco teria o direito de, conforme o caso, incluir ou de solicitar a inclusão da sociedade no polo passivo da relação jurídica. Considerar a responsabilidade como sendo pessoal não implicaria, de forma alguma, defender uma interpretação que estivesse em desacordo com o interesse público, a igualdade e a legalidade e que, finalmente, incentivasse o ilícito.

Antônio Murta⁴⁹ considera que a responsabilidade é pessoal, tendo em vista que o terceiro age de má-fé contra as pessoas que ele representa praticando atos com excesso de poder ou com infração de lei, contrato social ou estatuto, sendo necessário o agravamento da responsabilidade tributária:

A regra do artigo 135 agrava a responsabilidade dos terceiros, referidos no artigo anterior, e estende-a a duas outras categorias de responsáveis não mencionadas naquele, quais sejam:

- a) aos mandatários, prepostos ou empregados e
- b) aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado.

Em suma, o artigo 135 retira a “solidariedade” e a “subsidiariedade” do artigo 134. Aqui, a responsabilidade é inteiramente transferida para terceiros, liberando dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato, ou de 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, àquelas duas categorias de responsáveis, previstas no rol dos incisos II e III (mandatários, prepostos, empregados e diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado). O dispositivo tem razão, sem ser rigoroso, já que tais 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 pessoas jurídicas, e em detrimento do Fisco.

José Ramos⁵⁰ diz que, ao efetuar a conduta prevista no artigo, o administrador deve figurar como o único devedor do crédito tributário, excluindo-se a pessoa jurídica da relação jurídico-tributária:

A responsabilidade tributária do art. 135 do CTN é pessoal e exclusiva. Caso os sócios da sociedade de pessoas dissolvidas e o sócio administrador pratiquem o fato jurídico da responsabilidade tributária, que subsume ao antecedente da hipótese de responsabilidade tributária pessoal do art. 135, apenas esses deverão figurar exclusivamente (a redundância é proposital) no polo passivo da relação jurídica tributária e arcar com seu patrimônio pessoal para

⁴⁹ MURTA, Antônio Carlos Diniz. **Responsabilidade Tributária dos Sócios**: Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada. Belo Horizonte: Del Rey; FUMEC, 2001, p. 76-77.

⁵⁰ RAMOS, op. cit., p. 151.

satisfazer o crédito tributário, excluindo a responsabilidade do contribuinte (sociedade).

Não há consenso sobre o assunto na jurisprudência. Para ilustrar a afirmação, colaciono a seguir 3 (três) julgados, cada qual indicando uma espécie de responsabilidade tributária diferente aplicada ao art. 135 do CTN:

TRIBUTÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA E INDIRETA. ARTS. 121, I, II E 128 DO CTN. PROMOÇÃO DE SORTEIOS (BINGOS) POR ENTIDADES DESPORTIVAS. LEI 8.672/93 E LEI 9.615/98. MP 1.926/99. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA ÀS ADMINISTRADORAS DOS BINGOS APENAS POR EXPRESSA DISPOSIÇÃO LEGAL. ATOS PRATICADOS PELO PRESIDENTE DA ENTIDADE. ART. 135, III, CTN. HIPÓTESE DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA, SEM EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA. PRECEDENTES DO STJ. 1. Na vigência das Leis 8.672/93 (art. 57) e 9.615/98 (art. 61), a entidade desportiva era a contribuinte dos tributos, uma vez presente a relação pessoal e direta entre a entidade desportiva e a consecução de receita por meio de sorteios (bingos). 2. A pretensão da apelante, em atribuir a responsabilidade tributária para os ex-presidentes, porque teriam praticado atos com infração à lei, contrato social e estatutos, e, com isto, obter a exclusão de sua sujeição passiva direta, como contribuinte, não é autorizada pelas regras de responsabilidade tributária previstas nos artigos 121, I e II, 128 e 135, III, do CTN. 3. Os atos ilícitos praticados pelos administradores, com fundamento no inciso III do art. 135 do CTN, não excluem a sujeição passiva direta da pessoa jurídica que representam. 4. O julgado não está afastando a possibilidade de que venham a ser responsabilizados pelo crédito tributário imputado à autora os dirigentes que tenham cometido atos que autorizam o redirecionamento da execução fiscal, nos termos do art. 135, III, do CTN, a ser examinado em cada caso concreto pelo juízo da execução fiscal.⁵¹

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO EM FACE DO SÓCIO GERENTE. BLOQUEIO DE VERBA VIA BACENJUD. Pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005); ou ainda, na hipótese de dissolução irregular da sociedade (decidido no REsp 1.101.728, no rito do artigo 543-C do CPC/1973 - Tema 444). Não havendo prova de que o sócio tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, e não havendo dissolução irregular da sociedade, não há que se falar em redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente, em especial, na hipótese dos autos, em que já deixou de exercer a administração da empresa em 01/03/2004, em razão de

⁵¹ REGIÃO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (1ª Turma). Apelação Cível nº 5007597-40.2011.4.04.7100. Apelante: Federação Gaúcha de Tênis. Apelado: União - Fazenda Nacional e Outros. Relator: Desembargador Leandro Paulsen. Porto Alegre, 21 de março de 2018.

incorporação por outra empresa ainda em atividade. PROVIMENTO AO RECURSO.⁵²

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. REDIRECIONAMENTO. PRECEDENTES. 1. Não obstante o Novo Código de Processo Civil tenha proposto em seus artigos 133 a 137 instauração de procedimento necessário à desconconsideração da personalidade jurídica a fim de possibilitar o contraditório, o incidente não é cabível nos casos em que a responsabilidade patrimonial dos sócios ou de outras pessoas não depende de decisão judicial que a determine, mas advém diretamente da lei. 2. Nos casos de redirecionamento da execução fiscal da dívida tributária, a responsabilidade encontra-se prevista, na maior parte dos casos, em decorrência de responsabilidade solidária (art. 134 do CTN), de responsabilidade pessoal e direta por ato ilícito (art. 135 do CTN), interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I CTN), fusão, transformação ou incorporação (art. 132 do CTN) e sucessão (art. 133 do CTN), conforme entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 3. A exceção de pré-executividade é meio de defesa de caráter excepcional, restringindo-se à arguição de matérias de ordem pública e a outras questões suficientes a inviabilizar de plano a execução, sendo incompatível, nessa via, com dilação probatória e impugnações substanciais ao título executivo.⁵³

O primeiro julgado é da Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual indica que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é solidária, pois não é possível, com fundamento nesse artigo, a retirada da pessoa jurídica do polo passivo da relação jurídico-tributária. O segundo é um agravo de instrumento julgado pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro que aponta a necessidade, para se configurar a responsabilidade vista no artigo em comento, do administrador agir com excesso de poderes ou infração à lei, além de se constatar que não há bens disponíveis da pessoa jurídica representada para se adimplir a obrigação tributária. O último, também do TRF-4ª Região, porém da Segunda Turma, prescreve que a responsabilidade é pessoal. Merece destaque, o entendimento divergente dentro do mesmo tribunal entre a Primeira e Segunda Turma que consideram a responsabilidade, constante no art. 135 do CTN, solidária ou pessoal, respectivamente.

⁵² RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (18ª Câmara Cível). Agravo de Instrumento nº 0052950-49.2021.8.19.0000. Agravante: Gilberto Alves Costa. Agravado: Município do Rio de Janeiro. Relator: Desembargador Eduardo de Azevedo Paiva. Rio de Janeiro, 14 de outubro de 2021. Data da publicação: 15/10/2021.

⁵³ REGIÃO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (2ª Turma). Agravo de Instrumento nº 5039176-14.2021.4.04.0000. Agravante: Rapa Locações de Imóveis Ltda. Agravado: União - Fazenda Nacional e Outros. Relatora: Desembargadora Maria de Fátima Freitas Labarrère. Porto Alegre, 07 de dezembro de 2021.

4.2. Redirecionamento da execução fiscal em face do administrador (Art. 135, III DO CTN)

É possível o redirecionamento da execução fiscal em face do administrador que efetuou a conduta prevista no art. 135 do CTN⁵⁴. O redirecionamento da execução fiscal não tem previsão na Lei de Execuções Fiscais e no Código de Processo Civil, seu procedimento é traçado pela jurisprudência. O redirecionamento da execução fiscal não necessita de prévio incidente, o requerimento é realizado por petição nos autos do processo, quando deferido pelo Juízo, o administrador será incluído no polo passivo, e posteriormente será citado. Ele poderá interpor a sua defesa através de embargos à execução fiscal ou exceção de pré-executividade dependendo se a alegação demandar produção de provas ou não, respectivamente.

Ressalta-se que não é preciso que o nome do administrador conste no título executivo para que seja deferido o redirecionamento, basta que seja comprovado, nos próprios autos da execução fiscal, que sua conduta se enquadra na prevista no art. 135 do CTN. Nas palavras de Humberto Theodoro Júnior⁵⁵, “Segundo firme entendimento pretoriano, se a execução for iniciada contra a sociedade, é possível, no curso do processo, redirecioná-la para os sócios administradores, quer constem, quer não, os respectivos nomes na certidão de dívida ativa, o que provoca reflexos significativos sobre o ônus da prova”.

Quanto ao ônus da prova, quando do julgamento dos Embargos de Divergência em REsp. nº 702.232/RS, ao proferir o seu voto, o Ministro Relator Castro Meira apontou 3 (três) situações de fato, que se observam quando da responsabilização tributária do administrador, e para cada caso deverá ter uma solução jurídica distinta, são eles: “execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, cujo nome não constava da CDA; execução inicialmente proposta contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente; e execução promovida exclusivamente contra a

⁵⁴ O redirecionamento da execução fiscal é permitido não somente para a conduta prevista no art. 135 do CTN, porém esse trabalho tem como foco a responsabilidade tributária do administrador de sociedade empresária, ou seja, aquela conduta prevista no art. 135, III do CTN. Há outros dispositivos legais que preveem condutas passíveis de redirecionamento, e alguns deles serão expostos no item que tratará sobre redirecionamento de créditos não tributários.

⁵⁵ THEODORO JUNIOR, op. cit., Parte 1 – item 40.

pessoa jurídica, embora do título executivo constasse o nome do sócio-gerente como co-responsável". O julgado foi ementado da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO. 1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade. 2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80. 3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa. 4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN. 5. Embargos de divergência providos.⁵⁶

Conforme entendimento acima, a apuração para se definir sobre quem deverá recair o encargo do ônus da prova para a responsabilização tributária, depende se o administrador consta ou não na Certidão de Dívida Ativa. A primeira situação é quando, ao não ser comprovada a responsabilidade do administrador no processo administrativo que precede a inscrição em dívida ativa, e consequentemente a não inserção de seu nome no título executivo, caberá à Fazenda Pública demonstrar, nos autos do processo de execução fiscal, que aquele administrador agiu com excesso de poder ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, ainda poderá alegar a dissolução irregular da pessoa jurídica, que será tratada mais a frente neste capítulo. Porém, se a execução for proposta em face da pessoa jurídica e do administrador ou somente contra a pessoa jurídica constando o administrador como corresponsável na Certidão de Dívida Ativa, caberá ao administrador o ônus da

⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 702232/RS. Embargante: Instituto Nacional do Seguro Social. Embargado: Adil Vitorio Ceratti Vega - Espólio. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 14 de setembro de 2005. Data da publicação: 26/09/2005.

prova, considerando que o título executivo goza de presunção relativa de liquidez e certeza, na forma do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

4.2.1. Dissolução irregular da sociedade

As sociedades empresárias poderão ser dissolvidas, extrajudicialmente, com assinatura de um distrato, nos casos de vencimento do prazo de duração, salvo se, vencido este e sem oposição de sócio, não entrar a sociedade em liquidação, caso em que se prorrogará por tempo indeterminado; do consenso unânime dos sócios; de deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado; ou de extinção, na forma da lei, de autorização para funcionar, conforme art. 1.033 do CC/2002. Também poderão se dissolver judicialmente, a requerimento de qualquer dos sócios, quando anulada a sua constituição ou exaurido o fim social, ou verificada a sua inexecutabilidade, na forma do art. 1.034 do CC/2002. Ressalta-se que é permitido que outras hipóteses de dissolução sejam previstas nos atos constitutivos, com a possibilidade de serem verificadas judicialmente quando contestadas (art. 1.035 do CC/2002).

Cabe aos administradores, depois de ocorrida a dissolução, providenciar imediatamente a investidura do liquidante, e restringir a gestão própria aos negócios inadiáveis, vedadas novas operações, pelas quais responderão solidária e ilimitadamente (art. 1.036 do CC/2002). O liquidante deverá observar os arts. 1.102 a 1.112 do CC/2002 para a liquidação da sociedade empresária, caracterizando assim sua dissolução regular. A liquidação tem como finalidade apurar o ativo da sociedade empresária e adimplir o seu passivo (incluindo suas dívidas com o Fisco), se restar saldo positivo, ele será distribuído entre os sócios.

Isto posto, a sociedade empresária se dissolverá irregularmente quando não observar as formalidades supramencionadas. Os Embargos de Divergência em Recurso Especial 716.412/PR julgaram a possibilidade da dissolução irregular da sociedade empresária se enquadrar na conduta constante no art. 135 do CTN, sendo assim ementado:

TRIBUTÁRIO. NÃO-LOCALIZAÇÃO DA EMPRESA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE DO GESTOR. ART. 135, III, DO CTN. 1. Hipótese em que o Tribunal a quo decidiu pela responsabilidade dos sócios-gerentes, reconhecendo existirem indícios concretos de dissolução irregular da sociedade por

"impossibilidade de se localizar a sede da empresa, estabelecimento encontrado fechado e desativado, etc.". 2. Dissídio entre o acórdão embargado (segundo o qual a não-localização do estabelecimento nos endereços constantes dos registros empresarial e fiscal não permite a responsabilidade tributária do gestor por dissolução irregular da sociedade) e precedentes da Segunda Turma (que decidiu pela responsabilidade em idêntica situação). 3. O sócio-gerente que deixa de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e à sua dissolução, viola a lei (arts. 1.150 e 1.151, do CC, e arts. 1º, 2º, e 32, da Lei 8.934/1994, entre outros). A não-localização da empresa, em tais hipóteses, gera legítima presunção iuris tantum de dissolução irregular e, portanto, responsabilidade do gestor, nos termos do art. 135, III, do CTN, ressalvado o direito de contradita em Embargos à Execução. 4. Embargos de Divergência providos⁵⁷

Firmou-se entendimento no sentido de que, ao não manter os dados da pessoa jurídica atualizados, principalmente quanto a sua localização ou dissolução, o administrador vai de encontro ao determinado nos arts. 1.150 e 1.151 do CC/2002, com isso ele infringe a lei, conduta essa passível de responsabilização tributária, com fundamento no art. 135 do CTN, assim, autoriza-se o redirecionamento da execução fiscal em face do administrador. Em 2010, pacificou-se o entendimento com a edição da Súmula nº 435 do STJ⁵⁸ com o seguinte enunciado: "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".

José Ramos⁵⁹ entende que a presunção relatada na Súmula, na verdade, é apenas um indício de que a sociedade foi dissolvida irregularmente. A dissolução irregular é uma das condutas que podem ocasionar responsabilidade tributária do administrador, porém outros critérios, previstos na lei, deverão ser observados. A constatação de que a pessoa jurídica não funciona mais no endereço cadastrado nos órgãos competentes, seria um estímulo, e não uma prova, para que a Fazenda inicie investigação para que apure se foi realizada a conduta passível de responsabilização tributária.

⁵⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 716412/PR. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: Eletro Móveis Imperial Ltda. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 12 de setembro de 2007. Data da publicação: 22/09/2008.

⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). 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. Brasília, 14 de abril de 2010. Data da publicação: 13/05/2010.

⁵⁹ RAMOS, op. cit., p. 226-227.

Prosseguindo, quanto à situação fática que atesta a dissolução irregular da sociedade empresária, os tribunais têm votado no sentido de considerar a tentativa frustrada de diligência, devidamente certificada pelo Oficial de Justiça, no endereço da pessoa jurídica constante nos órgãos competentes, como prova suficiente da dissolução irregular e consequentemente suscetível ao redirecionamento da execução fiscal ao administrador, sem vedação de que o eventual interessado demonstre ter o encerramento ocorrido em outro momento. Os julgados do STJ e TRF-2ª Região a seguir evidenciam tal entendimento:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA ATESTANDO A NÃO LOCALIZAÇÃO DA EMPRESA NO ENDEREÇO INDICADO. PRESUNÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. POSSIBILIDADE DO REDIRECIONAMENTO. SÚMULA N. 435 DO STJ. PRECEDENTES. 1. No julgamento do REsp 1.101.728/SP, submetido ao rito do art. 543-C do CPC/1973, esta Corte firmou a compreensão de que 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, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias. 2. Na hipótese, o Tribunal de origem divergiu do entendimento sedimentado no âmbito do STJ, na Súmula n. 435 do STJ, segundo o qual "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". **3. Além do mais, a certidão emitida por oficial de justiça, atestando que a empresa devedora não funciona mais no endereço constante dos seus assentamentos na junta comercial, constitui indício suficiente de dissolução irregular e autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes.** Precedentes: AgRg no Resp 1.339.991/BA, Rel. Ministro Sergio Kukina, Primeira Turma, DJe 12/9/2013; REsp 1.675.067/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/9/2017; AgRg no AREsp 414.135/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 28/2/2014. 4. Agravo interno não provido (grifo nosso).⁶⁰

AGRAVO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDA DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. REDIRECIONAMENTO EM FACE DO SÓCIO-GERENTE. MUDANÇA DE ENTENDIMENTO DO STJ. RECURSO REPETITIVO. POSSIBILIDADE EM CASO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. NECESSÁRIA A CONSTATAÇÃO PELO OFICIAL DE JUSTIÇA. 1. Agravo de instrumento interposto em face de decisão que indeferiu o redirecionamento da execução fiscal para os sócios, mediante a alegação de que houve dissolução irregular da pessoa jurídica executada. 2. O STJ, em recurso submetido ao regime do art.

⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Agravo Interno no Recurso Especial nº 1587168/SE. Agravante: Dilelma Bispo Santos e Outros. Agravado: Estado de Sergipe. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, 13 de maio de 2019. Data da publicação: 16/05/2019.

543-C do CPC/73 (art. 1.036, CPC/2015), firmou entendimento no sentido de que é possível o redirecionamento da execução fiscal de dívida não tributária no caso de dissolução irregular da pessoa jurídica devedora, prosseguindo a execução sobre o patrimônio dos sócios (STJ, 1ª Seção, REsp 1.371.128, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE 10.9.2014). **Sendo ainda, em conformidade com a jurisprudência daquela Corte, necessária a constatação pelo Oficial de Justiça do encerramento das atividades sociais para presunção da dissolução irregular da empresa e, por consequência, a responsabilidade dos gestores, ressalvado o direito de contradita em embargos à execução, legitimando o redirecionamento da execução fiscal em face do seu administrador.** Precedentes: TRF2, 5ª Turma Especializada, AG 0007340-12.2014.4.02.0000, Rel. Des. Fed. RICARDO PERLINGEIRO, E-DJF2R 22.8.2017; TRF2, 5ª Turma Especializada, AG 00032136020164020000, Rel. Des. Fed. ALUISIO GONÇALVES DE CASTRO MENDES, E-DJF2R 29.4.2016. 3. A dissolução da sociedade, sem a observância dos preceitos legais, considera-se irregular, pois tal conduta impede o Fisco e eventuais credores de buscarem a satisfação do crédito no patrimônio da sociedade. Assim, o sócio-gerente, como responsável pela administração da sociedade, torna-se também responsável pelos créditos inadimplidos pela pessoa jurídica, quando deixa de zelar pelo encerramento regular da sociedade. **4. A dissolução irregular baseou-se na certidão do oficial de justiça na qual foi certificado que a sociedade não foi localizada no endereço diligenciado, o que é indício de dissolução irregular, à luz da Súmula nº 435 do STJ, apta a permitir o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente à época da dissolução.** 5. Agravo de instrumento provido (grifo nosso).⁶¹

Questão controversa na jurisprudência é a definição de que se para deferir o redirecionamento da execução fiscal em face do administrador, quando da dissolução irregular, é necessário que ele detivesse poder de gerência na data em que ocorreu o fato gerador da obrigação tributária não adimplida, somado com o exercício de poder de gerência na data em que configurada a dissolução irregular da sociedade ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ); ou tenha exercido poder de gerência na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência, ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido. Tentando unificar o entendimento dos juízos quanto ao assunto, está em trâmite o Tema Repetitivo nº 981 do STJ, que será tratado com mais ênfase no último item deste trabalho. Ressalta-se que o debate do Tema Repetitivo se restringe tão somente ao art. 135, III do

⁶¹ RIO DE JANEIRO E ESPÍRITO SANTO. Tribunal Regional Federal da 2ª Região (5ª Turma Especializada). Agravo de Instrumento nº 0004762-42.2015.4.02.0000. Agravante: Caixa Econômica Federal - CEF. Agravado: S.N. Comércio De Roupas Ltda. Relator: Desembargador Ricardo Perlingeiro. Rio de Janeiro, 29 de maio de 2018.

CTN, não se estendendo aos demais dispositivos legais que preveem o redirecionamento da execução aos administradores.

4.2.2 Redirecionamento de dívida não tributária

Quando o débito não possuir natureza tributária, o requerimento de redirecionamento não pode se fundamentar nas disposições do art. 135, inciso III, do CTN, tendo em vista que as determinações constantes nesse texto legal se aplicam às execuções fiscais ajuizadas para a cobrança de débitos tributários. Conforme o art. 39, § 2º, da Lei n. 4.320/64:

Dívida ativa não tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

O redirecionamento de dívida não tributária não pode se fundamentar no Código Tributário Nacional, porém há outros dispositivos legais na legislação brasileira que podem servir como base para o seu requerimento. O REsp 1371128/RS, afetado com o rito de recurso repetitivo (Tema Repetitivo nº 630), discutiu se a dissolução irregular de pessoa jurídica é ou não motivo bastante para o redirecionamento, em desfavor do seu administrador, da execução fiscal de dívida ativa não tributária, o qual decidiu-se que:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL DE DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA EM VIRTUDE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 10, DO DECRETO N. 3.078/19 E ART. 158, DA LEI N. 6.404/78 - LSA C/C ART. 4º, V, DA LEI N. 6.830/80 - LEF.

[...]

2. Consoante a Súmula n. 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". 3. É obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade. A regularidade desses registros é exigida para que se demonstre que a sociedade dissolveu-se de forma regular, em obediência aos ritos e formalidades previstas nos arts. 1.033 à 1.038 e arts. 1.102 a 1.112, todos do Código Civil de 2002 - onde é prevista a liquidação da sociedade com o pagamento dos credores em sua ordem de preferência - ou na forma da Lei n.

11.101/2005, no caso de falência. A desobediência a tais ritos caracteriza infração à lei. 4. Não há como compreender que o mesmo fato jurídico "dissolução irregular" seja considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o seja para a execução fiscal de débito não-tributário. "Ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio". O suporte dado pelo art. 135, III, do CTN, no âmbito tributário é dado pelo art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e art. 158, da Lei n. 6.404/78 - LSA no âmbito não-tributário, não havendo, em nenhum dos casos, a exigência de dolo.
[...]⁶²

O STJ pacificou o entendimento de que é possível o redirecionamento em face do administrador em caso de dissolução irregular quando a natureza da dívida é não tributária. Entendeu-se que a Súmula nº 435/STJ se estende também ao débito não tributário, tendo em vista que se observa a mesma situação legal que caracteriza a dissolução irregular no caso de dívida tributária, qual seja, deixar de atualizar os dados da sociedade junto aos órgãos competentes, especialmente a mudança de endereço e informação sobre sua dissolução, critérios esses necessários para apurar se a pessoa jurídica se dissolveu atentando-se aos comandos constantes nos arts. 1.033 a 1.038 e arts. 1.102 a 1.112, todos do CC/2002. Seria incompreensível não permitir o redirecionamento quando existem os requisitos legais e fáticos para o seu deferimento, pelo simples fato da natureza da dívida ser não tributária, uma vez que há outros dispositivos legais, fora do Código Tributário Nacional, capazes de embasar o redirecionamento, como o art. 158, da Lei 6.404/76 – LSA e o art. 1.016 do CC/2002.

4.2.3. Prescrição

O prazo prescricional para que se redirecione a execução fiscal ao administrador decorre em 5 (cinco) anos. Esse entendimento do STJ⁶³ foi

⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). Recurso Especial nº 1371128/RS. Recorrente: Agência Nacional De Telecomunicações. Recorrido: Associação Comunitária e Cultural Amigos da Glória. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 10 de setembro de 2014. Data da publicação: 17/09/2014.

⁶³ Precedentes do STJ: Primeira Seção: AgRg nos EREsp 761.488/SC, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe de 7.12.2009. Primeira Turma: AgRg no Ag 1.308.057/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, DJe 26.10.2010; AgRg no Ag 1.159.990/SP, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, DJe 30.8.2010; AgRg no REsp 1.202.195/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 22.2.2011; AgRg no REsp 734.867/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, DJe 2.10.2008. Segunda Turma: AgRg no AREsp 88.249/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 15.5.2012; AgRg no Ag 1.211.213/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 24.2.2011; REsp 1.194.586/SP, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 28.10.2010; REsp 1.100.777/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 2.4.2009, DJe 4.5.2009 – indicados no Tema Repetitivo nº 444 do STJ.

construído com o intuito de não tornar o crédito imprescritível, se o redirecionamento pudesse ser deferido a qualquer tempo. Como não há prescrição legal acerca do assunto, decidiu-se que o art. 40 da Lei nº 6.830/80 deve ser interpretado à luz do art. 174 do CTN. O despacho do juiz que determina a citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição, e por o STJ considerar que a responsabilidade presente no art. 135 do CTN é solidária, essa interrupção contempla também os demais devedores (art. 125, III, do CTN), com isso, o redirecionamento com fundamento no art. 135, III, do CTN deve ocorrer no prazo máximo de 5 (cinco) anos, contado da diligência citatória.

Posteriormente, para dirimir questionamentos de qual seria o marco inicial para contagem do prazo de prescrição para o redirecionamento em face do administrador, o REsp 1201993/SP foi afetado com o rito de recurso repetitivo (Tema Repetitivo nº 444 do STJ), o qual firmou a seguinte tese:

- (i) o prazo de redirecionamento da Execução Fiscal, fixado em cinco anos, contado da diligência de citação da pessoa jurídica, é aplicável quando o referido ato ilícito, previsto no art. 135, III, do CTN, for precedente a esse ato processual;
- (ii) a citação positiva do sujeito passivo devedor original da obrigação tributária, por si só, não provoca o início do prazo prescricional quando o ato de dissolução irregular for a ela subsequente, uma vez que, em tal circunstância, inexistirá, na aludida data (da citação), pretensão contra os sócios-gerentes (conforme decidido no REsp. 1.101.728/SP, no rito do art. 543-C do CPC/1973, o mero inadimplemento da exação não configura ilícito atribuível aos sujeitos de direito descritos no art. 135 do CTN). O termo inicial do prazo prescricional para a cobrança do crédito dos sócios-gerentes infratores, nesse contexto, é a data da prática de ato inequívoco indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário já em curso de cobrança executiva promovida contra a empresa contribuinte, a ser demonstrado pelo Fisco, nos termos do art. 593 do CPC/1973 (art. 792 do novo CPC - fraude à execução), combinado com o art. 185 do CTN (presunção de fraude contra a Fazenda Pública); e,
- (iii) em qualquer hipótese, a decretação da prescrição para o redirecionamento impõe seja demonstrada a inércia da Fazenda Pública, no lustrado que se seguiu à citação da empresa originalmente devedora (REsp 1.222.444/RS) ou ao ato inequívoco mencionado no item anterior (respectivamente, nos casos de dissolução irregular precedente ou superveniente à citação da empresa), cabendo às instâncias ordinárias o exame dos fatos e provas atinentes à demonstração da prática de atos concretos na direção da cobrança do crédito tributário no decurso do prazo prescricional.⁶⁴

⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Recurso Especial nº 1201993/SP. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Casa do Sol Móveis e Decorações Ltda. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 08 de maio de 2019. Data da publicação: 12/12/2019.

O início da contagem do prazo prescricional dependerá de quando foi realizado o ato ilícito previsto no art. 135 do CTN, se antes ou depois do ajuizamento da execução fiscal. Ocorrendo antes, nos casos em que o administrador integra o lançamento por supostamente violar algum comando do artigo supramencionado, porém seu nome não consta na CDA, o prazo prescricional de 5 (cinco) anos se inicia a contar do despacho do juiz que determinar a citação da pessoa jurídica, porém se o ato ilícito acontecer após esse marco, a data inicial de contagem da prescrição será aquela em que foi realizado o ato capaz de tornar inviável o adimplemento do crédito tributário cobrado na execução fiscal. Não haverá prescrição se for constatado, durante o curso do prazo prescricional, que a Fazenda Pública foi diligente no sentido de perseguir o pagamento de seu crédito.

Resumindo, se a dissolução irregular ocorrer antes do ajuizamento da execução fiscal, o redirecionamento poderá ser requerido no prazo de 5 (cinco) anos a contar do despacho determinando a citação da pessoa jurídica. No curso da Execução fiscal, a prescrição se opera quando decorrido o prazo de 5 (cinco) anos a contar da data em que se constata a dissolução irregular, sendo necessária ainda, para se constituir a prescrição, a inércia da Fazenda Pública, no decorrer do prazo prescricional, quanto à realização de diligências para se alcançar o adimplemento do seu crédito.

José Ramos⁶⁵, conforme transcrição a seguir, critica a tese proferida pelo STJ, entendendo que só terá início o prazo prescricional, quando for observado o mesmo procedimento aplicado ao contribuinte. Primeiramente, deverá ocorrer a constituição definitiva do crédito contra o responsável tributário com o ato administrativo de aplicação de penalidade em face do administrador (auto de infração), a partir daí terá início o prazo de prescrição para se redirecionar:

O transcurso do prazo prescricional pressupõe a prévia constituição definitiva do crédito tributário, sendo esse o marco inicial do prazo de prescrição.

O lançamento tributário, que veicula a norma individual e concreta, instaura a relação jurídica tributária entre o sujeito ativo e o contribuinte, interrompe o prazo decadencial e inaugura o prazo prescricional.

O mesmo regime jurídico deve ser observado em relação à constituição e cobrança do crédito tributário contra o sócio e administrador das sociedades.

⁶⁵ RAMOS, op. cit., p. 205-206.

Ocorrido o fato jurídico da responsabilidade tributária do (i) sócio cotista (art. 134, VII, CTN), (ii) sócio/administrador ou administrador (art. 135, III, CTN) e (iii) sócio (art. 135 I, c/c art. 134, VII, CTN), cabe ao sujeito ativo, mediante ato administrativo de imposição de penalidade (auto de infração), constituir o crédito tributário contra sócio e/ou administrador responsável tributário, veiculando norma individual e concreta da responsabilidade tributária e instaurando relação jurídica de responsabilidade tributária, onde o responsável figurará no polo passivo. Constituído definitivamente o crédito tributário contra o responsável iniciar-se-á o prazo prescricional para cobrança do crédito contra o responsável.

Para se evitar o prolongamento do prazo prescricional em prejuízo do sujeito passivo, tendo em vista o subjetivismo do juiz ao apurar qual a data em que ocorreu inércia da Fazenda Pública quanto ao ato inequívoco que inviabilizou a satisfação do crédito tributário, para se dar início a contagem do prazo de prescrição, bem como a necessidade de ser provada, pelo Fisco, a fraude à execução, Maria Ferragut⁶⁶ indica que deve ser aplicada a teoria da *Actio Nata* ao caso de redirecionamento quando a execução fiscal já foi distribuída:

A par das dúvidas originadas nas teses acima, e que devem ser esclarecidas no acórdão - por exemplo, o fato de a fraude à execução precisar existir e ser provada, o que pode tanto inviabilizar o direito do Fisco, quanto alargar o prazo prescricional em prejuízo do contribuinte – para a contagem do prazo prescricional deve ser aplicada a Teoria da *Actio Nata*. E permanece sujeito à análise do caso concreto, e em várias situações ao subjetivismo do intérprete, a indicação de qual a data em que a ‘inércia da Fazenda’, a respeito do ‘ato inequívoco’ indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário, se deu.

[...]

Como vimos, o cômputo inicial da prescrição intercorrente tem que coincidir com o momento em que o fato autorizador da responsabilidade torna-se passível de conhecimento, tendo em vista que somente a partir deste instante surge o direito de o Fisco exigir do responsável o crédito tributário, e a inércia pode ser atribuída ao credor.

Pela teoria da *Actio Nata*, a contagem do prazo prescricional previsto em lei somente se inicia com o efetivo conhecimento do ato que viola um direito subjetivo, originando assim a pretensão. A Fazenda Pública tem a pretensão de ver seu direito creditório adimplido pelo administrador, tendo em vista que a dissolução irregular da pessoa jurídica impossibilita o pagamento por ela, porém deverá requerer, no caso de já ajuizada a execução fiscal, o redirecionamento no prazo de 5 (cinco) anos contados a partir da data em que se constatou a dissolução irregular. Essa apuração pode ser efetuada, por

⁶⁶ FERRAGUT, op. cit., p. 165-166.

exemplo, quando o Oficial de Justiça realiza alguma diligência no endereço da pessoa jurídica constante em bancos de dados da Receita Federal ou da JUCERJA, e ele certifica que a sociedade não foi localizada.

4.3. A desconsideração da personalidade jurídica e o novo Código de Processo Civil

A regra é a distinção entre o patrimônio da pessoa jurídica e dos seus sócios, todavia, para impedir que os sócios e os administradores se aproveitem indevidamente dessa diferenciação, há possibilidade deles responderem com seus bens pelas dívidas da pessoa jurídica, quando praticam atos ilegais em benefício próprio ou de terceiros, bem como, desviam-se da finalidade da sociedade empresária, nesse caso, estaremos diante da desconsideração da personalidade jurídica. Através desse instituto, o patrimônio dos sócios ou dos administradores pode ser alcançado para adimplemento de dívidas das pessoas jurídicas nas hipóteses previstas em lei.

Originou-se na chamada *disregard doctrine*, baseada em decisões proferidas nos Estados Unidos, Inglaterra e Alemanha, e o primeiro dispositivo legal aqui no Brasil que a previu foi o art. 28 do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90). Ficou conhecida como Teoria Menor da desconsideração da personalidade jurídica. Nela o critério é objetivo, o consumidor não precisa provar a conduta dolosa ou culposa, ela se caracterizará quando houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. Também será aplicada na ocorrência da falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração, bem como quando sua personalidade jurídica for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.

A desconsideração da personalidade jurídica pode ocorrer de forma direta, inversa ou expansiva. Na forma direta, os sócios e administradores serão responsabilizados pelos débitos da pessoa jurídica. Será inversa, quando a pessoa jurídica for responsabilizada pelos débitos dos sócios e administradores, coibindo que eles transfiram seus bens às sociedades, as quais eles controlam com o intuito de ocultar seus patrimônios (art. 50, §3º do

CC/2002). Quanto à forma expansiva, ela visa alcançar também o patrimônio dos sócios ocultos.

4.3.1. Artigo 50 do Código Civil de 2002

A desconsideração da personalidade jurídica com fundamento do art. 50 do CC/2002, com alterações realizadas pela Lei nº 13.874/2019, será decretada pelo juiz a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, quando se constatar abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. O desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica, pelos sócios ou administradores, para a prática de atos ilícitos ou com o intuito de lesar credores. Ressalta-se que a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica não se configura desvio de finalidade.

José Borba⁶⁷ exemplifica a gestão temerária como desvio de finalidade. Ela ocorre quando uma sociedade subcapitalizada, ou mesmo insolvente, se envolve em negócios superiores à suas forças. Os sócios ou administradores se aproveitando da limitação da responsabilidade, teriam exposto os credores da sociedade a riscos impróprios, o que possibilita a desconsideração da personalidade.

Já a confusão patrimonial ocorrerá quando não se consegue distinguir o que é patrimônio da pessoa jurídica e o patrimônio do sócio. Ela se caracterizará quando se verificar cumprimento de obrigação do sócio ou administrador pela pessoa jurídica ou vice-versa, bem como a transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, salvo se a transação envolver valor proporcionalmente insignificante. Ainda, será considerada confusão patrimonial outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

O art. 50 do CC/2002 prevê, *in verbis*:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

⁶⁷ BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. São Paulo: Atlas, 2019, p. 37.

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica.

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica.

Através da leitura do caput do artigo, apreende-se que a desconconsideração da personalidade jurídica gera efeitos somente sobre alguns negócios jurídicos e perante certas pessoas, mantendo-se válidos os outros não eivados de irregularidade. Com isso, é preservada a personalidade da sociedade em desfavor do sócio ou acionista que praticou o ato. “A pessoa jurídica permanecerá existindo, com todas as suas prerrogativas legais e responsabilidades pelos demais atos, que não o abusivo⁶⁸”.

Também se percebe que a responsabilidade vista no art. 50 do CC/2002 é patrimonial, diferente da responsabilidade tributária vista quando do redirecionamento da execução fiscal com fundamento nos arts. 134 e 135 do CTN. Na desconconsideração da personalidade jurídica, somente os bens dos sócios e administradores que serão alcançados para pagamento das dívidas da pessoa jurídica, eles não serão considerados como sujeitos passivos na relação jurídico-tributária, mais sim um terceiro na relação processual, respondendo os efeitos da desconconsideração somente com seus bens.

Continuando, é possível a desconconsideração da personalidade jurídica em desfavor de grupos econômicos, porém, nos termos do art. 50, §4º do CC/2002, deverão estar presentes o desvio de finalidade e a confusão patrimonial. O mero pertencimento a um grupo econômico não é suficiente para configurar o abuso da personalidade jurídica, ou seja, deverá ser provado que

⁶⁸ FERRAGUT, op. cit., p. 194.

todas as sociedades pertencentes ao grupo estão envolvidas no ilícito para que a responsabilidade patrimonial se estenda a elas.

Nessa toada, o STJ entende que “reconhecido o grupo econômico e verificada confusão patrimonial, é possível desconsiderar a personalidade jurídica de uma empresa para responder por dívidas de outra, inclusive em cumprimento de sentença, sem ofensa à coisa julgada” (STJ - REsp: AgRg no AREsp 441.465/PR 2013/0384471-3, Relator: Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, Data de Julgamento: 18/06/2015, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 03/08/2015; e STJ - AgInt no ARESP 1.270.256/SC 2018/0074531-3, Relator: Ministro RAUL ARAÚJO, Data de Julgamento: 27/11/2018, QUARTA TURMA, Data de Publicação: DJe 07/12/2018). Necessita-se, em um primeiro momento, comprovar que a sociedade pertence a um grupo econômico para só então, verificado o abuso da personalidade jurídica, permitir que os bens das outras que a compõe possam ser alcançados para adimplemento da obrigação.

Resumindo, a desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do CC/2002, é utilizada nas hipóteses de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, acarretando a responsabilidade patrimonial dos sócios ou administradores beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso, que responderam com seus bens pessoais para pagamento de determinadas obrigações. Também se estenderá às pessoas jurídicas que compõe grupo econômico, desde que se comprove essa condição, bem como o abuso da personalidade jurídica com a participação das demais sociedades que pertencem ao grupo para que os efeitos da desconsideração também as alcancem.

4.3.2. Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ)

O incidente de desconsideração da personalidade jurídica é utilizado para apurar se houve abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo (art. 133 do CPC/2015), em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial (art. 134, caput do CPC/2015). Se a

desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, é dispensável a instauração do incidente, hipótese essa que se efetuará a citação do sócio ou a pessoa jurídica (§2º), ou seja, o incidente ocorrerá somente se o requerimento for interposto no curso do processo.

O requerimento deverá ser instruído com elementos capazes de demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica (§4º). Ressalta-se que a instauração do incidente implica na suspensão do processo, exceto claro, na hipótese da desconsideração alegada na inicial (§3º).

Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias (art. 135 do CPC/2015). Encerrada a instrução, se for necessária, o juiz resolverá o incidente por meio de decisão interlocutória (art. 136, caput do CPC/2015), cabendo agravo interno se a decisão for proferida pelo Relator (art. 136, parágrafo único do CPC/2015).

O procedimento acima permite que se exerça o contraditório e a ampla defesa, quanto às alegações trazidas pelo credor, antes da inclusão do sócio, administrador ou pessoa jurídica (nos casos de desconsideração inversa ou grupos econômicos) na relação processual. Nas palavras de José Borba⁶⁹:

Os interessados serão citados para se defenderem, formando-se, assim, um contraditório, no qual elementos probatórios específicos serão analisados e discutidos, de modo a permitir uma efetiva apreciação pelo juiz da existência ou não do alegado abuso da personalidade jurídica.

Prosseguindo, questão que gera várias controvérsias, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, é a sobre a possibilidade de instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica nos autos do processo de execução fiscal. Humberto Theodoro Junior⁷⁰ pensa que o incidente deve ser instaurado para ser apurar os dados fáticos que são estranhos à Certidão de Dívida Ativa, e se eles se enquadram nas hipóteses legais capazes de gerar responsabilidade patrimonial, ou seja, como não há um título executivo contra o terceiro, há necessidade de se instaurar um incidente para que, com contraditório e garantindo a ampla defesa, esse título seja constituído, para só

⁶⁹ BORBA, op. cit., p. 41.

⁷⁰ THEODORO JUNIOR, op. cit., Parte 1 – item 42.

então, depois de constatado o abuso da personalidade jurídica, iniciar a execução forçada contra o sócio ou administrador. Em suas palavras:

O que importa para definir a necessidade do incidente em contraditório não é a existência pura e simples de previsão de a possibilidade de uma dívida societária ser exigida diretamente do sócio ou administrador, mas sim a necessidade de se apurarem dados fáticos estranhos ao título executivo para se definir a incidência, ou não, da norma excepcional autorizadora do desvio da responsabilidade patrimonial. Se o fato constitutivo do crédito exequendo não é o mesmo que fundamenta o direcionamento da execução sobre o patrimônio do sócio ou administrador e se não foi ele ainda apurado administrativamente e atestado através da Certidão de Dívida Ativa, inexistirá título executivo para legitimar a execução pessoal do terceiro gestor da empresa. Somente, portanto, através do processo judicial de conhecimento ou do incidente executivo da desconsideração, será cabível preparar o caminho processual para que, em devido processo legal, se possa instaurar a execução forçada de forma lícita.

Já Anderson Madeira⁷¹ aponta questões de incompatibilidade entre os dispositivos legais do CPC que regulam o IDPJ, e os do CTN e LEF. A suspensão prevista no art. 134, § 3º do CPC/2015, não consta no rol de hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito indicado no art. 151 do CTN, o que acarretaria a suspensão processual da cobrança, mas sem a suspensão do prazo prescricional, pondo em risco o adimplemento do crédito em caso de demora da decisão sobre o incidente, e mesmo que se diga que ocorreria também a suspensão do prazo prescricional, a Constituição Brasileira estabelece que somente Lei Complementar poderia tratar de prescrição tributária, nos moldes de seu art. 146, III, 'b' e, sendo CPC uma lei ordinária, restaria por inconstitucional sua aplicação nesse caso.

Outra questão seria que o art. 135 do CPC/2015 prevê a dilação probatória, e o art. 16, § 1º da LEF condiciona a defesa do executado, através de embargos, à garantia do Juízo. Com a instauração do incidente abriria a possibilidade de produzir prova sem a necessidade de garantia, o que vai de encontro ao preconizado na Lei de Execuções Fiscais.

Por fim, ele fala que a própria LEF prevê, em seu art. 4º, § 3º, que os bens do responsável tributário no caso, sócio com poder de gerência e/ou

⁷¹ MADEIRA, Anderson Soares. A responsabilidade dos sócios nos débitos fiscais da sociedade empresarial. **Legis Augustus**, 2018. Disponível em: <https://revistas.unisuam.edu.br/index.php/legis augustus/article/view/418>. Acesso em: 29/01/2022.

administrador, também estariam sujeitos à execução fiscal, sem qualquer menção da necessidade de instauração de Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica. O efeito produzido pela desconsideração da personalidade jurídica seria o mesmo do dispositivo da LEF acima mencionado, ou seja, a responsabilização patrimonial.

Mesmo imbróglio se observa na jurisprudência. Alguns juízos entendem pelo não cabimento do IDPJ, pois o rito da execução fiscal não permite a suspensão (art. 134, §3º do CPC/2015) e a dilação probatória sem prévia garantia do juízo (art. 135 do CPC/2015) observadas no incidente (STJ - EREsp: 1786311 PR 2018/0330536-4, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 09/05/2019, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/05/2019; STJ - AgInt no REsp: 1866901 SC 2020/0061664-5, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 24/08/2020, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 27/08/2020; e STJ - AgInt no AREsp: 1778311 SC 2020/0275227-0, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 11/10/2021, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/10/2021).

Ainda, a Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados – ENFAM entende que é desnecessária a instauração de incidente de desconsideração de personalidade jurídica para redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Foi editado o Enunciado nº 53⁷², *in verbis*: “O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015”.

Como argumentos a favor da instauração, têm-se a relação de complementariedade entre a LEF e o CPC/2015, e não de especialidade excludente; e a previsão expressa do art. 134 do CPC quanto ao cabimento do incidente nas execuções fundadas em títulos executivos extrajudiciais. Ainda, o IDPJ mostra-se viável quando uma das partes na ação executiva

⁷² BRASIL. Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM). Enunciado nº 53. O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015. Aprovado em agosto de 2015. Disponível em: <https://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>. Acesso em: 09/01/2022.

pretende que o crédito seja cobrado de quem não figure na CDA e não exista demonstração efetiva da responsabilidade tributária em sentido estrito, assim entendida aquela fundada nos arts. 134 e 135 do CTN (STJ - REsp: 1804913 RJ 2018/0227282-6, Relator: Ministra REGINA HELENA COSTA, Data de Julgamento: 01/09/2020, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/10/2020).

Outra justificativa é que a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica é um significativo avanço na garantia do contraditório e da ampla defesa do contribuinte, não cabendo o argumento de que a execução fiscal por ser regida por lei específica afastaria a possibilidade de emprego do IDPJ. Esse pensamento é contraditório, pois, se fosse assim, o próprio redirecionamento não poderia ser adotado, tendo em vista a ausência de previsibilidade na Lei nº 6.830/80 (TRF-2 AI: 0010246-04.2016.4.02.0000, Relator: Desembargadora SALETE MACCALÓZ, Data de Julgamento: 29/11/2016, 6ª TURMA ESPECIALIZADA).

Mais uma fundamentação é que não parece justo ou razoável, em especial diante dos já inúmeros privilégios que cercam o crédito tributário e a atuação da Fazenda, o fato de pessoa estranha ao processo, a qual não participou do processo administrativo fiscal que deu origem ao crédito tributário, ter que garantir o juízo para poder discutir a existência ou não da sua responsabilidade (TJ-RJ - AI: 00012564120218190000, Relator: Des(a). WERSON FRANCO PEREIRA RÊGO, Data de Julgamento: 10/02/2021, VIGÉSIMA QUINTA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 11/02/2021).

A aplicação do Incidente de Desconconsideração da Personalidade Jurídica no processo de execução fiscal é matéria controversa. Argumentos sólidos e válidos são utilizados para fundamentar as opiniões contra e a favor, porém é preciso que se unifique o entendimento para haver segurança jurídica, tanto para o credor quanto para o devedor. O credor tem que saber qual a forma correta para buscar o adimplemento do seu crédito em face do sócio, administrador ou pessoa jurídica, será por meio de IDPJ ou redirecionamento? E o devedor tem que conhecer qual forma de defesa está ao seu alcance, será através de exceção de pré-executividade, embargos à execução ou no próprio incidente, onde não precisa garantir o juízo?

4.4. Tema Repetitivo nº 981 do STJ

Este tema tem como objetivo pacificar o entendimento acerca dos requisitos necessários para que seja deferido o redirecionamento em face do sócio-gerente quando da dissolução irregular. Os Recursos Especiais nº 1.645.333/SP, nº 1.643.944/SP e nº 1.645.281/SP foram afetados com o rito de recurso repetitivo em 24/08/2017, e a questão submetida a julgamento é a seguinte:

À luz do art. 135, III, do CTN, o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), pode ser autorizado contra: (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido.

Será julgado se para deferir o redirecionamento, o terceiro deverá ter exercido poder de gerência quando do vencimento do tributo, bem como quando da data em que ficou configurada a dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência. Ou será deferido se o terceiro tinha poder de gerência apenas na data da dissolução irregular. A primeira opção que requer simultaneidade dos fatos, se aprovada como tese, será mais complicada de se comprovar. Se pessoas diferentes exerceram poder de gerência à época do vencimento do tributo e da dissolução irregular, o redirecionamento não será deferido, o que pode dificultar a persecução do crédito, uma vez que a pessoa jurídica, devedora original, não exerce mais suas atividades.

O Tema Repetitivo nº 962 do STJ⁷³, o qual discutia a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio que, apesar de exercer a gerência da pessoa jurídica devedora à época do fato tributário, dela

⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Tema Repetitivo nº 962. O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN. Brasília, 24 de novembro de 2021. Data da publicação: 29/11/2021.

regularmente se afastou, sem dar causa, portanto, à posterior dissolução irregular da sociedade empresária, firmou, em 24/11/2021, a seguinte tese:

O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN.

Essa tese corrobora com a dificuldade apontada no parágrafo anterior. Através da sua leitura, apreende-se que, se for escolhida, quando do julgamento do Tema Repetitivo nº 981 do STJ, a hipótese de concomitância de poder de gerência no vencimento do tributo e na data da dissolução irregular, o atual administrador que participou da dissolução irregular e não tinha poder de gerência quando do vencimento do tributo, e a outra pessoa que se retirou regularmente da pessoa jurídica, sem praticar atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, não sofrerá redirecionamento da execução fiscal. A execução não poderá ser redirecionada para o atual e tampouco para o antigo administrador, assim ela continuará tramitando em face apenas da pessoa jurídica que não está mais exercendo suas atividades, circunstância essa que obstaculiza a Fazenda Pública de ver seu crédito ser adimplido.

Concretizando-se a opção supramencionada, o julgamento também deverá prever maneiras de se contornar as questões postas, sob pena de impossibilitar o prosseguimento da execução fiscal, com isso minando as chances do credor alcançar seu direito creditório. O Tema Repetitivo nº 981 do STJ determinou, em 24/08/2017, a suspensão nacional de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos que versem sobre a matéria, e não tem previsão para seu julgamento.

5. CONCLUSÃO

A transferência da responsabilidade tributária se mostra como uma ferramenta útil à perseguição do crédito tributário, possibilitando que terceiros venham se responsabilizar pelo pagamento do tributo por si só ou junto com o contribuinte, porém tal permissão deverá ser aplicada observando-se as prescrições legais e os princípios Constitucionais do contraditório, da isonomia e da ampla defesa. As condutas indicadas na lei deverão ser comprovadas para só então haver a transferência, ressaltando que o mero inadimplemento não é causa de responsabilização tributária.

Quanto à Lei de Execuções Fiscais, várias prerrogativas foram concedidas à Fazenda Pública, em detrimento da parte ré, indo de encontro à isonomia entre as partes que deverá ser obedecida em um processo judicial (art. 139, I do CPC/2015). Dentre elas, as que me chamam mais atenção são a necessidade do executado primeiramente ter que garantir a execução para só então exercer sua defesa (art. 16, §1º da Lei nº 6.830/80), o que por vezes o impede de alegar questões que demandem a produção de provas mais robustas, limitando assim seu direito de defesa. Mesmo se tratando de um processo de execução, o executado tem o direito à ampla defesa, uma vez que o título executivo que a embasa não foi constituído por meio de um processo de conhecimento respeitando o contraditório, mas sim formado pela autoridade administrativa, através de um procedimento administrativo que concede à Certidão de Dívida Ativa presunção relativa de certeza e liquidez.

Ainda, a Fazenda Pública pode requerer a substituição dos bens penhorados por outros, sem necessidade de se observar a ordem de preferência de bens previsto no art. 11 da LEF, bem como o reforço da penhora insuficiente, enquanto ao executado, só é possível a substituição para melhorar a liquidez da penhora, com a apresentação de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia (art. 15, I e II da Lei nº 6.830/80). Há também quebra da isonomia quando a Fazenda tem a prerrogativa de ser pessoalmente intimada, por Oficial de Justiça ou por meio eletrônico, ao passo que o advogado do executado será intimado através de publicação em diário oficial.

Encerrando as questões sobre a Lei de Execuções Fiscais, o art. 38 da LEF limita a defesa do executado aos autos da execução fiscal, excetuando-se

as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito. Tal determinação vai de encontro ao preconizado no art. 5º, XXXV da CRFB/88, o qual indica que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Ainda fere a ampla defesa ao impossibilitar que o executado hipossuficiente se defenda, por meio de outra ação, já que se necessita da prévia garantia da execução para interpor embargos à execução fiscal.

Quanto ao redirecionamento, ela vem sendo utilizada sem critério. Concordo com a crítica de José Ramos acerca da Súmula nº 435 do 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”), o simples fato de deixar de funcionar no endereço constante nos cadastros oficiais é um indício de que houve dissolução irregular, e não causa suficiente para embasar o requerimento de redirecionamento ao administrador da pessoa jurídica (art. 135, III do CTN), uma vez que há outros requisitos para se deferi-lo, como a comprovação de conduta dolosa do administrador.

Quanto à possibilidade de ser instaurar o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica no processo de execução fiscal, considero que realmente há incompatibilidade entre os dispositivos legais constantes na LEF, CTN, Código Civil e Código de Processo Civil, especialmente quanto à suspensão operada pelo incidente (art. 134, §3º do CPC/2015), e sua ausência no rol de possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151 do CTN), o que poderia acarretar problemas com o prazo da prescrição intercorrente prevista no art. 40 da LEF; e ainda a oportunidade dada pelo incidente de não ser necessária garantia para exercer defesa com produção de provas (art. 135 do CPC/2015), condição essa não permitida em uma execução fiscal (art. 16, §1º da LEF). Porém pela importância do instituto ao garantir a ampla defesa e o contraditório, princípios esses consagrados pela Constituição, deve-se superar essas divergências através da própria lei, adicionando dispositivos que façam com que o IDPJ seja compatível com a execução fiscal, como a inclusão da suspensão pelo incidente nas hipóteses do artigo do CTN

acima mencionado, e ainda a inclusão na LEF da possibilidade de produção de provas sem garantia em caso de instauração do IDPJ.

Concordo que a conduta indicada no art. 135 do CTN não é hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que o artigo regula a responsabilidade tributária pessoal (sim pessoal, e não subsidiária ou solidária como considera a jurisprudência, já que o texto legal explicitamente a aponta), que é passível de inclusão do terceiro no polo passivo da relação jurídico-tributária, já a desconsideração da personalidade jurídica tem o mesmo objetivo da transferência da responsabilidade tributária que é o pagamento da obrigação por terceiro, porém as semelhanças acabam aí. Os efeitos da desconsideração atingem somente o patrimônio do administrador ou sócio perante certas e determinadas relações de obrigações, eles não passam a integrar a relação jurídico-tributária, mas sim figura na relação processual como terceiro.

Por fim, o Tema Repetitivo nº 981 do STJ vem para finalmente unificar a questão sobre os requisitos necessários para se deferir o redirecionamento, contudo se for escolhida a simultaneidade do poder de gerência tanto no data do vencimento do tributo quanto na data da dissolução irregular, dificultará o adimplemento da obrigação tributária, pois será necessário que a mesma pessoa se insira nas duas condições concomitantemente. A melhor opção é o redirecionamento para quem tinha o poder de gerência quando da dissolução irregular, posto que esse fato é o previsto em lei como passível de responsabilização tributária do administrador (art. 135, III do CTN), e não o vencimento do tributo, o qual configura somente o inadimplemento, que é passível de mora.

A existência de tanta divergência quanto ao redirecionamento e desconsideração da personalidade jurídica reside no fato das lacunas deixadas pela lei. A jurisprudência teve que “regulamentar” o redirecionamento, por não haver previsão legal, a Lei de Execuções Fiscais é de 1980, e até hoje não houve a sua complementação. Isso causa insegurança jurídica, pois o entendimento é construído nos Tribunais, que por vezes terão compreensões diferentes acerca do assunto.

6. REFERÊNCIAS

ALENCAR, Morgana. Responsabilidade tributária: o que é e diferenças entre responsabilidade por transferência e por substituição. **Turivius**, 2021.

Disponível em: <https://turivius.com/portal/responsabilidade-tributaria/>. Acesso em: 23/11/2021.

ANDRIOTTI, Ilse Salazar; TAPIAS, Camila Abrunhosa. Exceção de pré-executividade: o que é e quando usar?. **JOTA**, 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/excecao-de-pre-executividade-como-funciona-quando-usar-30112021>. Acesso em: 24/01/2022.

A prescrição para o redirecionamento da execução fiscal: as teses fixadas pelo colendo Superior Tribunal de Justiça, Silvio Wanderley do Nascimento Lima. **GenJurídico**, 2020. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2020/09/15/prescricao-execucao-fiscal/>. Acesso em: 29/01/2022.

A responsabilidade tributária do sócio na execução fiscal. **Âmbito Jurídico**, 2005. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-responsabilidade-tributaria-do-socio-na-execucao-fiscal/>. Acesso em: 17/09/2021.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. São Paulo: Atlas, 2019.

BRASIL. Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União de 05/10/1988, p. 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 11/02/2022.

BRASIL. Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM). Enunciado nº 53. O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015. Aprovado em agosto de 2015. Disponível em: <https://www.enfam.jus.br/wp->

content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf.

Acesso em: 09/01/2022.

BRASIL. Lei nº 14.112, de 24 de dezembro de 2020. Altera as Leis nºs 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 10.522, de 19 de julho de 2002, e 8.929, de 22 de agosto de 1994, para atualizar a legislação referente à recuperação judicial, à recuperação extrajudicial e à falência do empresário e da sociedade empresária. Diário Oficial da União de 24/12/2020, p. 23. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L14112.htm.

Acesso em: 18/01/2022.

BRASIL. Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Diário Oficial da União de 30/12/1991, p. 31138. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm. Acesso em: 21/01/2022.

BRASIL. Lei nº 11.101, de 09 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Diário Oficial da União de 09/02/2005, p. 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm.

Acesso em: 15/01/2022.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União de 11/01/2002, p. 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 11/02/2022.

BRASIL. Lei nº 9.289, de 04 de julho de 1996. Dispõe sobre as custas devidas à União, na Justiça Federal de primeiro e segundo graus e dá outras providências. Diário Oficial da União de 27/10/1996, p. 12452. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9289.htm. Acesso em: 21/01/2022.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União de 17/03/2015, Seção 1, p. 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 11/02/2022.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial de 23/03/1964, p. 2745. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 11/02/2022.

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 de 27/10/1966, p. 12452. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 11/02/2022.

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 de 24/09/1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 11/02/2022.

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 de 12/09/1990, p. 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em: 11/02/2022.

BRASIL. Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica. Diário Oficial da União de 20/09/2019, p. 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm. Acesso em: 11/02/2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 716412/PR. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: Eletro Móveis Imperial Ltda. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 12 de setembro de 2007. Data da publicação: 22/09/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 702232/RS. Embargante: Instituto Nacional do Seguro

Social. Embargado: Adil Vitorio Ceratti Vega - Espólio. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 14 de setembro de 2005. Data da publicação: 26/09/2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 446955/SC. Embargante: Instituto Nacional do Seguro Social. Embargado: Alma Mariza Mazurechen Pereira e Outros. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 09 de abril de 2008. Data da publicação: 19/05/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Recurso Especial nº 1.340.553/RS. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Djalma Gelson Luiz - Microempresa. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 12 de setembro de 2018. Data da publicação: 16/10/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Recurso Especial nº 1201993/SP. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Casa do Sol Móveis e Decorações Ltda. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 08 de maio de 2019. Data da publicação: 12/12/2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Súmula nº 153. A desistência da execução fiscal, após o oferecimento dos embargos, não exime o exequente dos encargos da sucumbência. Brasília, 08 de março de 1996. Data da publicação: 14/03/1996, p. 7115.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Súmula nº 393. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. Brasília, 23 de setembro de 2009. Data da publicação: 07/10/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Seção). Súmula nº 134. Embora intimado da penhora em imóvel do casal, o cônjuge do executado pode opor embargos de terceiro para defesa de sua meação. Brasília, 26 de abril de 1995. Data da publicação: 05/05/1995, p. 12000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Súmula nº 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a

responsabilidade solidária do sócio-gerente. Brasília, 24 de março de 2010. Data da publicação: 13/05/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). 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. Brasília, 14 de abril de 2010. Data da publicação: 13/05/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Tema Repetitivo nº 1.092. É possível a Fazenda Pública habilitar em processo de falência crédito objeto de execução fiscal em curso, mesmo antes da vigência da Lei n. 14.112/2020, e desde que não haja pedido de constrição no juízo executivo. Brasília, 18 de novembro de 2021. Data da publicação: 25/11/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Tema Repetitivo nº 962. O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN. Brasília, 24 de novembro de 2021. Data da publicação: 29/11/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). Agravo em Recurso Especial nº 1317937/GO. Agravante: Estado de Goiás. Agravado: Cazas Ribeiro Comércio de Alimentos Ltda. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, 21 de setembro de 2018. Data da publicação: 01/10/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 311143/MG. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravado: Carlos Alberto I Sen Chen. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 03 de maio de 2018. Data da publicação: 08/06/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Agravo Interno no Recurso Especial nº 1587168/SE. Agravante: Dilelma Bispo Santos e Outros. Agravado: Estado de Sergipe. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, 13 de maio de 2019. Data da publicação: 16/05/2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial nº 852972/PR. Recorrente: Dexter administradora de bens e participações Ltda. Recorrido: Fazenda nacional. Relator: Min. Teori Albino Zavascki. Brasília, 25 de maio de 2010. Data da publicação: 08/06/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). Recurso Especial nº 1371128/RS. Recorrente: Agência Nacional De Telecomunicações. Recorrido: Associação Comunitária e Cultural Amigos da Glória. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 10 de setembro de 2014. Data da publicação: 17/09/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). Recurso Especial nº 518590/RS. Recorrente: Carga Pesada Peças e Acessórios Ltda. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, 11 de novembro de 2003. Data da publicação: 01/12/2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial nº 1.101.728/SP. Recorrente: Borda do Campo Indústria e Comércio de Biscoitos Ltda e Outros. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 11 de março de 2009. Data da publicação: 23/03/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial nº 1110925/SP. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social. Recorrido: Eduardo Lima da Costa. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 22 de abril de 2009. Data da publicação: 04/05/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial nº 1127815/SP. Recorrente: José Carlos Simões Hossepian Lima e Outro. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 24 de novembro de 2010. Data da publicação: 14/12/2010.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **O Novo Processo Civil Brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

DELGADO, Alice Aquino. Exceção de pré-executividade no Novo CPC: conceito, cabimento e prazo. **Aurum**, 2021. Disponível em: <https://www.aurum.com.br/blog/excecao-de-pre-executividade/>. Acesso em: 24/01/2022.

DE MEDEIROS, Maria Magdalena Fernandes. Responsabilidade tributária. **DireitoNet**, 2007. Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3602/Responsabilidade-tributaria>. Acesso em: 23/11/2021.

DE OLIVEIRA, Fabrício Vasconcelos; PAMPLONA, Gustavo Moreira. **O redirecionamento da execução fiscal e a aplicabilidade do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no código de processo civil**. Belo Horizonte: Revista Direito UFMG nº 70, Jan./Jun. 2017. p. 333-358.

DOS SANTOS, Aline Batista. Redirecionamento da execução fiscal para sócio-gerente na ocorrência da dissolução irregular da sociedade empresária. **IBDT**, 2020. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/08/Aline-Batista-dos-Santos.pdf>. Acesso em: 29/01/2022.

DOS SANTOS, Bruno Viegas; DE SOUZA, Sávio Augusto. A Exceção de pré-executividade no Código de Processo Civil de 2015. **Jusbrasil**, 2019. Disponível em: <https://brunoviegassantos.jusbrasil.com.br/artigos/756617542/a-excecao-de-pre-executividade-no-codigo-de-processo-civil-de-2015>. Acesso em: 25/01/2022.

FACHINI, Tiago. Exceção de pré-executividade pós-Novo CPC: atualizado 2021. **Projuris**, 2021. Disponível em: <https://www.projuris.com.br/excecao-de-pre-executividade/>. Acesso em: 25/01/2022.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

FLORENTINO, Bruno. Relação jurídico-tributária e obrigação tributária. **Jusbrasil**, 2015. Disponível em: <https://brunoflorentinosilva.jusbrasil.com.br/artigos/182555865/relacao-juridico-tributaria-e-obrigacao-tributaria>. Acesso em: 25/11/2021.

GOUVÊA, José Guilherme de Bem. Tudo o que você precisa saber sobre responsabilidade tributária. **Aurum**, 2019. Disponível em: <https://www.aurum.com.br/blog/responsabilidade-tributaria/>. Acesso em: 23/11/2021.

MADEIRA, Anderson Soares. A responsabilidade dos sócios nos débitos fiscais da sociedade empresarial. **Legis Augustus**, 2018. Disponível em: <https://revistas.unisuam.edu.br/index.php/legis augustus/article/view/418>. Acesso em: 29/01/2022.

MURTA, Antônio Carlos Diniz. **Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada**. Belo Horizonte: Del Rey; FUMEC, 2001.

PINHEIRO, Adriano Martins. Execução fiscal - o patrimônio dos sócios, sob análise jurisprudencial. **Migalhas**, 2011. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/132634/execucao-fiscal---o-patrimonio-dos-socios--sob-analise-jurisprudencial>. Acesso em: 29/01/2022.

QUAL é a diferença entre seguro garantia e carta fiança?. **Genebra Seguros**, 2019. Disponível em: <https://www.genebraseguros.com.br/faq-items/qual-e-a-diferenca-entre-seguro-garantia-e-carta-fianca/#:~:text=A%20principal%20diferen%C3%A7a%20%C3%A9%20que,uma%20seguradora%20regulada%20pela%20SUSEP.&text=O%20banco%20emite%20uma%20carta,cobran%C3%A7a%20ou%20execu%C3%A7%C3%A3o%20pelo%20credor>. Acesso em: 16/01/2022.

RAMOS, José Eduardo Silvério. **Responsabilidade Tributária do Sócio e do Administrador**: Normas Jurídicas, Fatos Jurídicos e Prova. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

REGIÃO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (2ª Turma). Agravo de Instrumento nº 5039176-14.2021.4.04.0000. Agravante: Rapa Locações de Imóveis Ltda. Agravado: União - Fazenda Nacional e Outros. Relatora: Desembargadora Maria de Fátima Freitas Labarrère. Porto Alegre, 07 de dezembro de 2021.

REGIÃO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (1ª Turma). Apelação Cível nº 5007597-40.2011.4.04.7100. Apelante: Federação Gaúcha de Tênis. Apelado: União - Fazenda Nacional e Outros. Relator: Desembargador Leandro Paulsen. Porto Alegre, 21 de março de 2018.

REGIÃO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (1ª Turma). Apelação/Remessa Necessária nº 5001698-74.2010.4.04.7107. Apelante: RGB do Brasil Ltda. e União – Fazenda Nacional. Apelado: Os mesmos. Relator: Desembargador Leandro Paulsen. Porto Alegre, 27 de janeiro de 2016.

RIO DE JANEIRO E ESPÍRITO SANTO. Tribunal Regional Federal da 2ª Região (5ª Turma Especializada). Agravo de Instrumento nº 0004762-42.2015.4.02.0000. Agravante: Caixa Econômica Federal - CEF. Agravado: S.N. Comércio De Roupas Ltda. Relator: Desembargador Ricardo Perlingeiro. Rio de Janeiro, 29 de maio de 2018.

RIO DE JANEIRO E ESPÍRITO SANTO. Tribunal Regional Federal da 2ª Região (4ª Turma Especializada). Remessa Necessária nº 0004645-07.2007.4.02.5117. Apelante: União – Fazenda Nacional. Apelado: Carlos Roberto Rodrigues de Figueiredo. Relator: Desembargador Ferreira Neves. Rio de Janeiro, 22 de abril de 2015. Data da publicação: 07/05/2015.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (18ª Câmara Cível). Agravo de Instrumento nº 0052950-49.2021.8.19.0000. Agravante: Gilberto Alves Costa. Agravado: Município do Rio de Janeiro.

Relator: Desembargador Eduardo de Azevedo Paiva. Rio de Janeiro, 14 de outubro de 2021. Data da publicação: 15/10/2021.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (4ª Câmara de Direito Público). Apelação Cível nº 1031007-04.2018.8.26.0053. Apelante: Posto Ragueb Ltda. Apelado: Estado de São Paulo. Relator: Paulo Barcellos Gatti. São Paulo, 22 de fevereiro de 2021. Data da publicação: 01/03/2021, Número do Diário Eletrônico: 3226.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Kindle.

VELHO, Catherine Helena Welter. Execução Fiscal: o que é e como funciona o processo pela Lei 6.830/1980, **SAJ ADV**, 2021. Disponível em: <https://blog.sajadv.com.br/execucao-fiscal/>. Acesso em: 25/11/2021.

**ANEXO A – JULGADO DA PRIMEIRA TURMA DO SUPERIOR
TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.480.019 - SC (2014/0229780-3) RELATOR: MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO RECORRENTE: MUNICÍPIO DE GASPAR ADVOGADOS : NÍLTON HENING - SC015408 DANIEL KNOP - SC016915 SALLY REJANE SATLER - SC013709 ISADORA ISIS DO CARMO CABRAL - SC025447 GISELLE BRITO DE ARAÚJO - SC022723 EDUARD FISCHER E OUTRO (S) - SC029339 RECORRIDO : MALHAS EMERSON LTDA - MASSA FALIDA ADVOGADO : OLAVIO PEREIRA - ADMINISTRADOR JUDICIAL - SC003408 DECISÃO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPTU SOBRE IMÓVEL ARREMATADO EM HASTA PÚBLICA. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. SUB-ROGAÇÃO QUE OCORRE SOBRE O PREÇO. IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAR-SE AO ARREMATANTE ENCARGO OU RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO ESPECIAL DO MUNICÍPIO DE GASPAR PROVIDO.

1. Trata-se de Recurso Especial interposto pelo MUNICÍPIO DE GASPAR, com fundamento no art. 105, III, a e c da Constituição Federal, contra o acórdão proferido pelo egrégio TJ/SC, assim ementado: TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO CÍVEL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL -IPTU - CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA N. 295/2000 -RECONHECIMENTO DA DIVIDA PELA MASSA FALIDA NA INICIAL - CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA N. 294/2000 - CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINADO DE IMÓVEL ARREMATADO EM LEILÃO - TRIBUTO * PARCELADO PELO ARREMATANTE E QUITADO DURANTE O TRÂMITE DA EXECUÇÃO FISCAL - EMBARGOS À EXECUÇÃO QUE PLEITEARAM APENAS O RECONHECIMENTO DA ILEGITIMIDADE PASSIVA NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA N. 294/2000, O QUE FOI DEFERIDO - PROVIMENTO TOTAL DA AÇÃO QUE IMPLICOU NA EXTINÇÃO PARCIAL DA EXECUÇÃO FISCAL - SUCUMBÊNCIA APENAS DO MUNICÍPIO DE GASPAR - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FIXADOS DENTRO DOS PARÂMETROS DO ART. 20, § 40, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL - RECURSO DO MUNICÍPIO DESPROVIDO. "Nas causas (..) em que não houver condenação ou for vencida a Fazenda Pública, e nas execuções, embargadas ou não, os honorários serão fixados consoante apreciação equitativa do juiz, atendidas as normas das alíneas a, b e c do parágrafo anterior' (art. 20, § 40, do Código de Processo Civil) (fls. 63).

2. Nas razões do Apelo Nobre, a parte recorrente aponta violação aos arts. 32 do CTN; 42, 792 e 794, I do CPC/1973 bem como divergência jurisprudencial. Sustenta, em síntese, que o Recorrido é parte legítima para responder pelo crédito tributário relativo ao Imposto Predial Territorial Urbano - IPIU, referente a fato gerador ocorrido quando o mesmo era o proprietário do imóvel que deu origem a certidão de dívida ativa no 294/00 (fls. 72).

3. Apresentadas as contrarrazões (fls. 83/85), o recurso foi admitido na origem (fls. 110/111).

4. É relatório.

5. A insurgência merece prosperar.

6. Esta Corte possui entendimento de que os débitos tributários pendentes sobre o imóvel arrematado, na dicção do art. 130, parágrafo único, do CTN, fazem persistir a obrigação do executado perante o Fisco, posto impossível a transferência do encargo para o arrematante, ante a inexistência de vínculo jurídico com os fatos jurídicos tributários específicos, ou com o sujeito tributário (AgRg no Ag 1.246.665/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 22.4.2010). Nesse sentido: PROCESSUAL CIVIL

E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU SOBRE IMÓVEL ARREMATADO EM HASTA PÚBLICA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. SUBROGAÇÃO QUE OCORRE SOBRE O PREÇO. PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 130, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAR-SE AO ARREMATANTE ENCARGO OU RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PENDENTE, QUE PERSISTE PERANTE O FISCO, DO ANTERIOR PROPRIETÁRIO. 1. O crédito fiscal perquirido pelo fisco deve ser abatido do pagamento, quando do leilão, por isso que, finda a arrematação, não se pode imputar ao adquirente qualquer encargo ou responsabilidade tributária. Precedentes: (REsp 716438/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/12/2008, DJe 17/12/2008; REsp 707.605 - SP, Relatora Ministra ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ de 22 de março de 2006; REsp 283.251 - AC, Relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, Primeira Turma, DJ de 05 de novembro de 2001; REsp 166.975 - SP, Relator Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, Quarta Turma, DJ de 04 de outubro de 1.999). 2. Os débitos tributários pendentes sobre o imóvel arrematado, na dicção do art. 130, parágrafo único, do CTN, fazem persistir a obrigação do executado perante o Fisco, posto impossível a transferência do encargo para o arrematante, ante a inexistência de vínculo jurídico com os fatos jurídicos tributários específicos, ou com o sujeito tributário. Nesse sentido: "Se o preço alcançado na arrematação em hasta pública não for suficiente para cobrir o débito tributário, nem por isso o arrematante fica responsável pelo eventual saldo." (BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Compêndio de Direito Tributário*, 2º vol., Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 513). 3. Assim, é que a arrematação em hasta pública tem o efeito de expurgar qualquer ônus obrigacional sobre o imóvel para o arrematante, transferindo-o livremente de qualquer encargo ou responsabilidade tributária. 4. Agravo regimental desprovido (AgRg no Ag 1.246.665/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22.4.2010). ^{2 2 2} EXECUÇÃO FISCAL - IPTU - ARREMATÇÃO DE BEM IMÓVEL - AQUISIÇÃO ORIGINÁRIA - INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARREMATANTE - APLICAÇÃO DO ART. 130, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. 1. A arrematação de bem móvel ou imóvel em hasta pública é considerada como aquisição originária, inexistindo relação jurídica entre o arrematante e o anterior proprietário do bem, de maneira que os débitos tributários anteriores à arrematação sub-rogam-se no preço da hasta. 2. Agravo regimental não provido (AgRg no Ag 1.225.813/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 8.4.2010). 7. Ve-se, portanto, que o acórdão recorrido encontra-se em dissonância com a jurisprudência do STJ a respeito do tema, motivo pelo qual merece reforma. 8. Diante do exposto, dá-se provimento ao Recurso Especial do MUNICÍPIO DE GASPAR para reconhecer a legitimidade passiva da parte recorrida. Ônus de sucumbência invertidos. 9. Publique-se. 10. Intimações necessárias. Brasília (DF), 14 de novembro de 2018. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO MINISTRO RELATOR (STJ - REsp: 1480019 SC 2014/0229780-3, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Publicação: DJ 21/11/2018)