



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ERIC JOHANNES ABRAMOVITZ OORTMAN

**A (DES)NECESSIDADE DE INSTAURAÇÃO DO INCIDENTE
DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA
NO QUE TANGE O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO
FISCAL PARA O SÓCIO-GERENTE**

Salvador
2020

ERIC JOHANNES ABRAMOVITZ OORTMAN

**A (DES)NECESSIDADE DE INSTAURAÇÃO DO INCIDENTE DE
DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO QUE TANGE O
REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA O SÓCIO-GERENTE**

Trabalho de conclusão de curso de graduação em
Direito pela Faculdade Baiana de Direito,
apresentado como requisito parcial para obtenção
de grau em bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Ms. Daniela Lima de Andrade
Borges

Salvador/BA
2020

RESUMO

Este estudo foi feito com o intuito de analisar o contexto de diversos paradigmas jurisprudenciais e doutrinários, especialmente no que se refere a (des)necessidade de instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica no âmbito do redirecionamento da execução fiscal, dissecando cada um dos temas do tema sob análise. Este trabalho visa discorrer sobre a desconconsideração da personalidade jurídica, a responsabilidade tributária, as particularidades da execução fiscal, o lançamento tributário e o devido processo legal, trazendo à tona, paulatinamente, as particularidades de aplicação do art. 135 do Código Tributário Nacional. Sob esta ótica, é imperioso destacar a divergência doutrinária na jurisprudência das Cortes Superiores, cujos entendimentos ainda divergentes servem de força motriz para esta monografia, ao passo em que, visa-se chegar a uma conclusão satisfatória e fundamentada.

Palavras-chave: responsabilidade tributária, lançamento tributário, desconconsideração da personalidade jurídica, certidão de dívida ativa, execução fiscal.

AGRADECIMENTOS

Nesses anos de graduação, de muito estado, esforço e empenho, gostaria de agradecer a algumas pessoas que foram fundamentais para a concretização de um sonho. Por isso, apresento aqui, através de palavras sinceras, um pouco da importância que tiveram – e ainda tem – nesta minha conquista. Afinal, ninguém conquista nada sozinho. Primeiramente, agradeço à minha família que, desde o começo, me apoiou arduamente nessa trajetória. Dos cafés feitos ao longo dos estudos até as palavras de conforto. À vocês, minha família, serei eternamente grato por tudo que me proporcionaram e por tudo que eu sou. Minha gratidão especial à Prof. Daniela Borges, por ter me guiado nesta trilha jurídica e também pelas orientações concedidas no curso deste trabalho. Ao Didoné & Garrido por todas as oportunidades dadas e por todo apoio dado ao meu crescimento jurídico. Agradeço à Renata Alban, por todo apoio concedido, por todos os momentos em que se mostrou pronta para me ouvir – mesmo não sabendo do que se trata o tema – sendo um ombro amigo nas horas mais difíceis. Um obrigado especial aos meus eternos amigos, que desde sempre me acompanharam e me incentivaram, sendo essenciais no meu amadurecimento ao longo dos anos. Ivan, Ricardo, Gatto, Lucas, David, Ferro e Matheus, meu fraterno agradecimento por todo apoio desde os tempos de Anchieta até hoje. Aos meus amigos – que embora não sejam de colégio – se mostraram verdadeiros irmãos ao longo dos anos, partilhando dos mesmos valores e reforçando uns aos outros. Marcos, Caio, Dudu, Pato, Fernando, João, Jorge, Deco, Caioba, Lukinhas, Daniel, Luiz Eduardo, Josean, Celo e Luketa, obrigado por tudo, sempre. Presto também homenagem ao grupo “Todo dia é Dia”, por todas as experiências proporcionadas e por se mostrarem disponíveis desde sempre. À Amanda, Francine e Marina, pilares do meu crescimento pessoal e sinônimos de lealdade e cumplicidade. Ao grupo “Tivollou”, sendo este o grande responsável por tornar a faculdade um clima mais agradável e descontraído. Nunca foi tão bom tomar um café rodeado de tantos amigos. À Vica e Tamir: nada disso seria fácil se não estivesse acompanhado dos dois, partilhando das mesmas angústias e trilhando, desde o começo, daquela sala lá no fundo da antiga sede até à formatura e a colação de grau. Essa conquista é também nossa. À Dariel, por ser um espelho e uma referência jurídica, sempre solícito à ajudar o próximo e pelo apoio incessante. Por fim – e não menos importante – à Lud, pelo apoio prestado no curso deste processo.

LISTA DE SIGLAS

CDA – Certidão de Dívida Ativa
CF/88 – Constituição Federal de 1988
CPC/1973 – Código de Processo Civil de 1973
CPC/2015 – Código de Processo Civil de 2015
CTN – Código Tributário Nacional
IN – Instrução Normativa
RFB – Receita Federal do Brasil
LEF – Lei de Execução Fiscal
PAF – Procedimento Administrativo Fiscal
PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
PJ – Pessoa Jurídica

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	08
2 O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.....	09
2.1 FUNDAMENTOS E REFERENCIAL HISTÓRICO.....	09
2.1.1 Evolução histórica.....	10
2.1.2 Autonomia patrimonial.....	12
2.1.3 Construção doutrinária brasileira.....	13
2.2 TEORIAS.....	17
2.2.1 Menor.....	17
2.2.2 Maior.....	18
3 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	19
3.1 BREVES COMENTÁRIOS SOBRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	19
3.1.1 A responsabilidade tributária do sócio.....	22
3.1.2 Natureza da responsabilidade.....	22
3.1.3 Indicador dos responsáveis.....	26
3.2 ATOS GERADORES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À LUZ DO ART. 135 DO CTN.....	26
3.2.1 Mero inadimplemento.....	27
3.2.2 Atos com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto.....	27
3.2.3 Dissolução irregular da sociedade.....	28
3.3 ANÁLISE DO DOLO COMO ELEMENTO DE APLICAÇÃO DO ART. 135 DO CTN.....	34
4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	36
4.1 CONCEITO E FUNDAMENTOS.....	36
4.2 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF).....	38
4.3 GARANTIAS CONSTITUCIONAIS.....	40
4.3.1 Devido processo legal.....	42
4.3.2 Contraditório e ampla defesa.....	43
4.4 REQUISITOS PARA CONFECÇÃO DA CDA.....	44

4.5 EMENDA E SUBSTITUIÇÃO.....	45
4.6 PROCEDIMENTOS PARA RESPONSABILIZAÇÃO.....	48
4.6.1 Sócio cujo nome consta na certidão de dívida ativa.....	48
4.6.2 Sócio cujo nome não consta na certidão de dívida ativa.....	50
5 DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL.....	53
5.1 CONCEITO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	53
5.2 PROCEDIMENTO.....	55
5.2.1 Legitimidade ativa e passiva.....	55
5.2.2 Petição inicial.....	56
5.2.3 Meios de procedimentos expropriatórios.....	57
5.3 MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO.....	60
5.3.1 Embargos à execução fiscal.....	60
5.3.2 Exceção de pré-executividade.....	64
5.4 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	66
5.4.1 Análise da legislação pátria.....	66
5.4.2 Portaria nº 180 da Procuradoria da Fazenda Nacional.....	66
6 CONCLUSÃO.....	75
REFERÊNCIAS	

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como intuito analisar a (des)necessidade de instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, previsto no art. 133 do Código de Processo Civil de 2015, colocando-o sob prisma das execuções fiscais, tendo em vista, em nossa doutrina e jurisprudência, a existência de grande debate ainda sem consenso sobre o tema. Neste sentido, analisar-se-á neste trabalho também a sua aplicabilidade enquanto matéria, previsto no art. 50 do Código Civil de 2002 e, conseqüentemente, traçar-se-á um paralelo com a apuração da responsabilidade tributária prevista no art. 135, III do CTN, observando as particularidades de cada um destes institutos.

O objeto deste trabalho também será analisar a Lei 6.830/80, popularmente conhecida como Lei de Execuções Fiscais – LEF, cosubstanciada em título executivo extrajudicial – CDA, sendo esta uma consequência do regular Processo Administrativo Fiscal – PAF. Perpassará a presente monografia também por Súmulas dos Tribunais Superiores (STJ e STF) como forma de garantir embasamento e consistência ao trabalho sob destaque.

O tema pesquisado ganha grande relevância no ordenamento jurídico pátrio a partir do momento em que há uma divergência no Superior Tribunal de Justiça, especialmente na Seção de Direito Público, no qual, a 1ª e a 2ª Turma possuem entendimentos distintos quanto à necessidade da aplicação do IDPJ para que haja o redirecionamento da execução fiscal.

Utiliza-se no presente trabalho a metodologia de pesquisa bibliográfica sobre os temas expostos no sumário, dando congruência técnica ao estudo, de forma que, fora dividido em seis capítulos, quais sejam, a introdução; a análise do incidente de desconsideração da PJ, a responsabilidade tributária, o processo administrativo fiscal e, por fim, faz-se uma explanação breve da execução fiscal e suas peculiaridades, especialmente no que se refere à exigência da desconsideração no bojo do processo executivo, atravessando a divergência jurisprudencial do STJ e abrangendo as garantias fundamentais em nossa Constituição Federal de 1988, como, por exemplo, o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório.

2 O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

As discussões acerca da criação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica surgem a partir da necessidade de introduzir a responsabilidade dos sócios em virtude das dívidas contraídas por pessoas jurídicas, de forma que, por muitas vezes, as pessoas físicas se privilegiaram em virtude da blindagem patrimonial concedida às pessoas jurídicas. Sendo absoluta a distinção patrimonial entre essas duas figuras, abriria a possibilidade para os sócios se beneficiarem, prejudicando os credores da empresa e resguardando seus bens pessoais.¹

Neste capítulo, buscar-se-á analisar o contexto da criação deste instituto positivado pelo Novo Código de Processo Civil, perpassando pelos acontecimentos históricos que possuem estreita conexão com o surgimento deste incidente como instrumento de supressão do privilégio da limitação da responsabilidade. Ademais, verificar-se-á a construção doutrinária brasileira sobre este instituto e também seus aspectos processuais mais relevantes.

2.1 FUNDAMENTOS E REFERENCIAL HISTÓRICO

Apenas como um breve intróito sobre o tema, deve-se trazer à tona que o surgimento da figura da personalidade jurídica se deu como uma forma de incentivo ao desenvolvimento às atividades econômicas, de forma que, esta diferenciação limitou o risco empresarial.

Trata-se, no caso concreto, de uma dissociação do patrimônio da pessoa física e do patrimônio da pessoa jurídica a partir do momento em que se atribui uma personalidade específica às atividades empresariais.

¹ BERTAGNOLLI, Danielle. **Revista de Estudos Tributários**, n. 110, jul./ago., 2016, ed. especial, p. 277.

2.1.1 Evolução histórica

O surgimento da teoria da desconsideração da personalidade jurídica foi, especialmente, nos Estados Unidos e na Inglaterra. Nos idos de 1809, no caso do *Bank of United States v. Deveaux*, o Juiz Marshall, da Corte norte-americana, levou em conta as características dos sócios que ajuizaram a causa, delineando a jurisdição das Cortes federais que, de forma precípua, somente seriam competentes para julgar as controvérsias entre cidadãos de diferentes estados, não envolvendo causas empresariais.²

No ano de 1897, as Cortes Britânicas se manifestaram sobre o litígio ocorrido entre *Salomon v. Salomon & Co.*, sendo este considerado por uma grande parcela da doutrina o *leading case* da desconsideração da personalidade jurídica.

Neste caso, existia um comerciante britânico chamado Aaron Salomon que fundou uma nova pessoa jurídica, cujo quadro societário era composto por ele mesmo (sócio majoritário) e sua família. O capital foi integralizado por meio de um empréstimo realizado da pessoa física de Aaron para a *Salomon & Co*, que se comprometeu com uma promessa de pagamento preferencial ao primeiro.³

Assim, quando a empresa acumulou dívidas, os credores não puderam satisfazer seus créditos, porquanto o credor primário era o próprio sócio, cujo crédito alcançava a totalidade do montante das quotas sociais. A Justiça Britânica reputou a empresa como uma extensão do patrimônio da pessoa física, e, no primeiro grau, a personalidade jurídica foi afastada para garantir a satisfação de credores da empresa, o que foi reformado pela *House of Lords*.⁴

As decisões iniciais consideraram que era possível estender a responsabilidade para Aaron Salomon, já que ele teria abusado dos privilégios da constituição da sociedade (autonomia da pessoa jurídica) e da responsabilidade limitada. A sociedade era um “artifício para fraudar credores” e um mero *trustee* do sócio.⁵

² KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*) e os grupos de empresas**. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 64.

³ KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*) e os grupos de empresas**. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 64.

⁴ *Ibidem*, *loc.cit.*

⁵ DIDIER JR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. I. 21 ed. Salvador: JusPodivm, 2010, p. 602.

Entretanto, mesmo em detrimento das decisões de piso considerarem abuso da pessoa jurídica, a decisão final foi proferida pela Câmara dos Lordes. O julgamento foi unânime em defender a legalidade da constituição da sociedade por Aaron Salomon, sendo ainda indiferente o fato de esse ter quase a totalidade do capital social sob seu domínio. Essa decisão sustentou firmemente a doutrina da personalidade jurídica e, principalmente, da responsabilidade limitada, tal como estabelecido na Lei das Sociedades inglesa de 1862.⁶

Neste sentido, este *leading case* trouxe para a desconconsideração da personalidade jurídica não só critérios para a sua aplicação, como também uma contribuição disruptiva na aplicação deste incidente.

Perfilando esta linha de raciocínio, existem outras evidências históricas que a desconconsideração da personalidade jurídica surgiu como técnica para suspender episodicamente o privilégio da limitação da responsabilidade, e não a personalidade jurídica.⁷

Esta responsabilidade, em diversas vezes, possui raízes nos debates econômicos e não na questão do tema da personalidade jurídica.

Sob este diapasão, a técnica de desconconsideração da personalidade jurídica só veio a surgir no final do Século XIX como consequência de todo o debate que se travou nesse século a respeito da limitação da responsabilidade dos sócios nas formas societárias. Foram editados, no Reino Unido, os primeiros diplomas legais que conferiam a responsabilidade limitada aos sócios como a *Joint Stock Companies Act* de 1844 e a *Limited Liability Act* de 1855 e isso foi determinante para o debate no qual emergiu a teoria de desconconsideração da personalidade jurídica.^{8 9}

Pode-se constatar então que a supracitada teoria não nasceu por conta do desvio de finalidade da personalidade jurídica, como, por exemplo, o seu “mau uso”. Pelo

⁶ *Ibidem*, p. 603.

⁷ WORMSER, I. Maurice. *Disregard of the corporate fiction and allied corporation problems*. New York: Baker, Voorhis and Company, 1927, p. 01-41.

⁸ MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. **A Companhia**: breve história de uma ideia revolucionária. Rio de Janeiro: Objetiva, 2003, p. 80-89.

⁹ HUNT, Bishop Carleton. *The development of the business corporation in England: 1800-1867*. Cambridge: Harvard University Press, 1936.

contrário. Emergiu em virtude da necessidade de criação de um mecanismo para por fim à limitação da responsabilidade dos sócios perante suas empresas.¹⁰

Introduzido os fatos acima destacados, ressaltando a origem de surgimento do instituto como um cerceamento de privilégios dos sócios, é importante dizer que, hoje, a construção doutrinária deste incidente se alargou de forma desenfreada, o qual, passou a incluir não só relações de supressão da responsabilidade limitada, mas também inúmeros outros fatores.¹¹

Sob esta ótica, foram catalogados, especialmente pela doutrina alemã, e recepcionados pela doutrina brasileira, diversos tipos de desconconsideração da personalidade jurídica, como, por exemplo: desconconsideração atributiva, desconconsideração para fins de responsabilidade, desconconsideração em sentido inverso e a desconconsideração em benefício do sócio.¹²

Exposto os fatores que contribuíram para o crescimento e diversificação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica em âmbito mundial, juntamente com os seus fatores relevantes de estudo, cumpre destacar ainda sobre a autonomia patrimonial, conceito tão importante para análise deste incidente.

2.1.2 Autonomia patrimonial

Ab initio, a dissociação do binômio empresa-sócio surgiu na Europa do século XVII. Este pensamento dissociativo teve como alicerce a desconfiança dos cidadãos nas pessoas jurídicas de direito privado no que tange aos seus investimentos, de forma que, àquela época, as pessoas poderiam ser responsabilizadas pelos débitos da pessoa jurídica. Foi feita a dissociação de patrimônios para não ocorrer a afetação do patrimônio em razão de dívidas contraídas pelas pessoas físicas.¹³

¹⁰ WARDE JR., Walfrido Jorge. **Responsabilidade dos sócios**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 187 e ss.

¹¹ DIDIER JR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. I. 21 ed. Salvador: JusPodivm, 2010, p. 603.

¹² SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.244-251.

¹³ CANNEL, Isabella. *The doctrine of piercing the corporate veil in the United Kingdom*. In: MARQUES, Jader. **Desconconsideração da personalidade jurídica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 185.

É justamente neste contexto que surge o vetor principiológico da autonomia patrimonial em questão, de forma que, considera as empresas entes distintos dos sócios para fins de cumprimento das obrigações e da aplicação da responsabilidade civil.¹⁴

No que tange ao direito brasileiro e suas aplicações e interpretações doutrinárias, pode-se afirmar que o princípio da autonomia da pessoa jurídica não estava delineado de forma clara no diploma do Código Comercial de 1850.¹⁵

Apenas no Código Civil de 1916 que foi introduzida a norma em questão, especificamente no seu art. 20, dissertando sobre a separação absoluta entre a pessoa jurídica e seus sócios.¹⁶

Introduzido este diploma, criou-se conseqüentemente um mecanismo no qual os sócios das pessoas jurídicas acabaram por abusar do direito de sua qualidade de sócio na tentativa de blindar e proteger seu patrimônio.

Na visão de Natália Bertolo Bonfim, “é certo que a personalização não pode servir de fundamento para acobertar situações injustas”.¹⁷ Surge, portanto, este incidente como forma de diminuir tais abusos.

Ainda é necessário esclarecer que a partir deste princípio que surge o manto da personificação da sociedade empresária que acaba por resultar em uma distinção de patrimônios entre sócio e pessoa jurídica.

2.1.3 Construção doutrinária brasileira

No que tange ao direito brasileiro, pode-se afirmar que a primeira vez que se tem embasamento jurídico deste incidente foi no art. 10 do Decreto nº 3.708/1919, de

¹⁴ BERTAGNOLLI, Danielle. **Revista de Estudos Tributários**, n. 110, jul./ago., 2016, ed. especial, p. 278.

¹⁵ COELHO, Fábio Ulhôa. As teorias da desconsideração. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 267.

¹⁶ WESENDONCK, Tula. Desconsideração da personalidade jurídica: uma comparação do regime adotado no direito civil e no direito tributário. **Revista dos Tribunais**, v. 101, n. 915, jan./2012, p.354.

¹⁷ BONFIM, Natália Bertolo. A desconsideração da personalidade jurídica na lei anticorrupção. **Revista dos Tribunais**, v. 947, 2014, p.91.

forma que, “os sócios e gerentes respondem ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos actos praticados com violação do contracto ou da lei”.¹⁸

Na doutrina brasileira, este incidente é visto e utilizado como um remédio para a chamada disfuncionalidade da pessoa jurídica. De forma quase uniforme, vê-se no ordenamento jurídico brasileiro, a premissa da função social da propriedade como questão basilar para aplicabilidade da multicitada desconsideração.¹⁹

Nas palavras de Fábio Comparato, “existe um poder-dever do titular do controle de dirigir a empresa para a realização dos interesses coletivos”.²⁰

Pode-se afirmar, diante do que fora exposto, que a pessoa jurídica é uma organização técnica-jurídica que foi produzida a partir da necessidade de facilitação da atividade econômica e, conseqüentemente, para o exercício do direito fundamental de propriedade.

A função social da pessoa jurídica caminha paulatinamente à função social da propriedade, tendo como consequência o condicionamento deste pressuposto vinculado ao fim jurídico pleiteado.²¹

Ao abusar desta função social, norte hermenêutico e principiológico das propriedades privadas, deverá surgir, a partir da subsunção, as sanções e consequências contidas na desconsideração.

A partir dessa premissa, a ocorrência da desconsideração feita pela doutrina hodierna brasileira, adota a premissa de que é indispensável, para aplicar o referido instituto, o exame da funcionalidade da pessoa jurídica em questão.²²

Ainda sob o prisma brasileiro, a ideia da desconjuntura da personalidade jurídica não possui como meta acabar com a pessoa jurídica atingida. Trata-se, no caso em

¹⁸ BRASIL. **Decreto nº 3.708**, de 10 de janeiro de 1919. Regula a constituição de sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Rio de Janeiro, RJ. 10 jan. 1919. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-3708-10-janeiro-1919-570962-publicacaooriginal-94061-pl.html>. Acesso em: 13 nov. 2019.

¹⁹ COMPARATO, Fábio Konder. Direito e deveres fundamentais em matéria de propriedade. *In*: STROZAKE, Juvelino José (org.). **A questão agrária e a justiça**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p.139.

²⁰ COMPARATO, Fábio Konder. **Função social da propriedade de bens de produção**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 34.

²¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade societária no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 49.

²² OLIVEIRA, J. Lamartine Corrêa de. **A dupla crise da pessoa jurídica**. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 259-555.

questão, de uma suspensão temporária dos atos constitutivos da empresa atingida, que, de fato, tem como finalidade o alcance do patrimônio dos sócios constituídos para responder proporcionalmente ao quinhão das dívidas contraídas.²³

Em suma: este pensamento não tem como foco dizimar o histórico princípio de separação dos patrimônios da sociedade e de seus sócios. Pelo contrário. Visa servir como vetor propulsor da chamada funcionalização da pessoa jurídica, assegurando as suas atividades e visando combater as práticas reiteradas de fraudes e abusos de direitos oriundos da sua criação.²⁴

Nas palavras do Ilmo. Professor Fredie Didier Jr. aplica-se esta teoria da desconsideração, apenas nos casos em que a personalidade jurídica da sociedade coloca um empencilho à justa composição dos interesses; se a autonomia patrimonial da sociedade não impedir a imputação de responsabilidade ao sócio ou administrador, não existe desconsideração.²⁵

Diante do que fora exposto, esta metodologia de aplicação não é regra, mas sim a exceção, caracterizando-se por ser casuística e episódica.²⁶

Há de se ressaltar ainda que no período em que o ato é imputável somente à sociedade, ele é lícito; o momento da sua ilicitude se dá apenas quando este ato é direcionado ao sócio, ou administrador. Logo: se há a possibilidade de verificação do ato desde o começo, sendo ele praticado pelo sócio ou administrador, não é caso passível de desconsideração. A personalidade jurídica só deverá ser desconsiderada no momento em que não se pode imputar de forma direta o ato ao sócio ou administrador.²⁷

Sendo assim, as hipóteses previstas que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica são ilícitos caducificantes, sendo previstas no art. 50 do Código Civil.²⁸

²³ REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica (*disregard doctrine*). **Revista dos Tribunais**, n. 410, 1969, p. 14.

²⁴ SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 263.

²⁵ DIDIER JR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. I. 21 ed. Salvador: JusPodivm, 2010, p. 606.

²⁶ SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 108.

²⁷ DIDIER JR, Fredie. *Op.cit.*, p. 607.

²⁸ BRAGA NETTO, Felipe Peixoto. **Teoria dos ilícitos civis**. 2 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015.

O art. 28 da Lei nº 8.078/1990 (Código de Defesa do Consumidor)²⁹ também introduziu o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, sendo perfilada também pelo art. 50 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil)³⁰, dispondo sobre um apanhado geral e norteador sobre o tema.

Sob o prisma do Direito Tributário, pode-se afirmar que a Lei nº 5.172/1966³¹ trouxe consigo a ideia de responsabilidade dos diretores, gerentes e sócios pelos débitos que as empresas administram, especificamente nos arts. 134, VII, e 135. Entretanto, como restará demonstrado nos capítulos a seguir, há uma grande discussão sobre a empregabilidade da responsabilidade tributária em razão da desconconsideração da personalidade jurídica.

Trazendo à baila processualista civil, o novo Código de Ritos³² trouxe uma grande inovação acerca do procedimento judicial para o reconhecimento da desconconsideração da personalidade jurídica, de forma que, em seus arts. 133 a 137 estabeleceu procedimento específico, atendo-se à ampla-defesa e ao contraditório.

Neste sentido, Fredie Didier Jr assevera que o princípio do Contraditório pode ser decomposto em duas garantias: participação (audiência; comunicação; ciência) e possibilidade de influência na decisão. A garantia da participação é a dimensão formal do princípio do contraditório. Trata-se do poder de ser ouvido, de participar do processo, de ser comunicado ou poder falar no processo. Há, porém, ainda, a dimensão substancial do princípio do contraditório. Trata-se do “poder de influência”.³³

Ultrapassada esta explanação – e antes de adentrar o mérito da aplicabilidade do multicitado incidente no âmbito tributário, especialmente na questão das execuções

²⁹ BRASIL. **Lei nº 8.078**, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF. 11 set. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm. Acesso em: 13 nov. 2019.

³⁰ *Idem*. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF. 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 13 nov. 2019.

³¹ *Idem*. **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. Brasília, DF. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 13 nov. 2019.

³² BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF. 16 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 14 nov. 2019.

³³ DIDIER JUNIOR, Fredie. Curso de direito processual civil - v. 1: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 17. ed. Salvador: JusPODIVM, 2015. v.1. p. 52

fiscais – necessário destacar e destrinchar as teorias, institutos e formas pela qual o incidente deverá ser aplicado.

2.2 TEORIAS

No que tange a aplicação do referido incidente, pode-se afirmar que existem duas teorias que dão sustentação e capilaridade aos fatos aduzidos. Primeiramente, apresentar-se-á a teoria menor e, logo após, a teoria maior. Ambas tem aplicação no ordenamento jurídico nacional e são de suma importância para embasamento do presente estudo.

2.2.1 Menor

Na década de 90, com o advento da criação do Código de Defesa do Consumidor³⁴, a teoria menor do incidente de desconsideração da personalidade jurídica foi introduzida no Brasil, sendo ela prevista no art. 28³⁵ do referido diploma. Necessário destacar ainda o §5³⁶ do artigo acima.

Da leitura do parágrafo acima mencionado, consegue-se interpretar que para aplicar esta teoria, faz-se imprescindível motivo plausível, seja ele o inadimplemento de obrigação pela parte contrária, vício no contrato ou ausência de pagamento.

O referido artigo, introduziu, por si só, a premissa de que na hipótese da sociedade ser insolvente, mas o sócio é solvente, resta configurado motivos suficientes para responsabilizá-lo por obrigação ainda não adimplida. Equipara-se, em outras

³⁴ BRASIL. **Lei nº 8.078**, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF. 11 set. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm. Acesso em: 13 nov. 2019.

³⁵ Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração. (*Ibidem, loc.cit.*)

³⁶ Art. 28 (...)§5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores. (*Ibidem, loc.cit.*)

palavras, à simples eliminação da separação do patrimônio entre pessoa jurídica e os seus sócios integrantes.³⁷

Esta teoria, apesar de ter uma aplicação reduzida aos casos sob a tutela do Código de Defesa do Consumidor, deve ser exaltada, tendo em vista a sua larga utilização não só na seara consumerista no âmbito dos Juizados Especiais mas também em casos envolvendo debate sobre questões ambientais.

2.2.2 Maior

Ultrapassada a teoria acima, introduzida pelo CDC na década de 90, surge em nosso ordenamento, em detrimento do Código Civil de 2002, a teoria maior de incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Esta teoria, não exige somente a insolvência, tal qual a introduzida pelo CDC, mas exige também a comprovação efetiva do desvio da finalidade precípua da criação da personalidade jurídica, como, também, a confusão patrimonial.³⁸

Neste diapasão, nos casos em que restarem configurados o desvio de finalidade ou então a fraude, haverá a autorização para a referida desconsideração. Nesta modalidade, por ter a necessidade de preenchimento de mais pré-requisitos para a efetivação do instituto, é comum averiguar que concede-se mais segurança para os sócios.

Nesta linha de raciocínio, pode-se afirmar que a regra geral do Direito Brasileiro é aplicar a teoria maior, tendo em vista sua previsão no Código Civil de 2002, exigindo-se, conseqüentemente, a demonstração de fraude à lei ou ao contrato social, por meio da subsunção da norma ao caso concreto, sendo esta fraude cometida pelo seu sócio-gerente.

No presente estudo, coloca-se a lupa tributarista para analisar os efeitos deste incidente, de forma que, é imprescindível analisar os seus efeitos e a jurisprudência.

³⁷ COELHO, Fábio Ulhôa. As teorias da desconsideração. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 266.

³⁸ AZAMBUJA, Mariana Menna Barreto. Os limites da desconsideração da personalidade jurídica. **Revista Síntese Direito Empresarial**, São Paulo, n. 24, p. 48, jan./fev.2012.

O objetivo desta desconsideração não é só coibir a fraude e o abuso de direito, como também o de garantir o direito de crédito nos casos em que o devedor revela um comportamento deliberado e consciente de prejudicar seus credores, diminuindo maliciosamente seu patrimônio.³⁹

O propósito da desconsideração da personalidade jurídica é claro atribuir responsabilidade patrimonial aos sócios ou administradores que praticaram o ato fraudulento ou abusivo, que passam a responder com seu patrimônio pessoal por uma obrigação constituída, originalmente, pela pessoa jurídica.⁴⁰

Em qualquer uma das hipóteses previstas, esta desconsideração não tem como finalidade precípua a extinção da sociedade empresarial, o qual, restará existindo. A personalidade apenas deixa de ser episodicamente considerada a um credor que teve sua postulação deferida.⁴¹

Diante das considerações apresentadas, para elucidação do presente tema, importante traçar as interseções entre o referido incidente e a responsabilidade dos diretores, gerentes e sócios no âmbito tributário.

3 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 BREVES COMENTÁRIOS SOBRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Ab initio, à título de esclarecimento, neste tópico irá se explanar sobre os sujeitos da relação tributária, trazendo à tona as formas de responsabilidade previstas do Código Tributário Nacional.

Paulo de Barros de Carvalho tem inúmeros trabalhos no que tange ao sujeito passivo da relação obrigacional tributária. O autor aduz que o sujeito passivo é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o

³⁹ COELHO, Fábio Ulhôa. As teorias da desconsideração. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

⁴⁰ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito das famílias**. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 379.

⁴¹ REDONDO, Bruno Garcia. Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica: breves apontamentos. **Revista Dialética de Direito Processual**, São Paulo, n. 112, jul. 2012, p. 18.

cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.⁴²

Sob o prisma do art. 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional⁴³, pode-se dizer que o sujeito passivo, após feita toda regra de matriz de incidência tributária – especialmente no aspecto pessoal – é denominado como “contribuinte”. Isto é: este sujeito guarda relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. O mesmo dispositivo conceitua o responsável como aquele que sem revestir a condição de contribuinte, tenha obrigação decorrente de disposição expressa em lei.⁴⁴

Veremos ao longo deste trabalho, especialmente no que tange ao art. 135 do CTN, que fora especificado as hipóteses de incidência da responsabilidade tributária. Não fora dado um cheque em branco para incidência desta modalidade de responsabilidade.

Ante a análise do dispositivo acima, é possível notar que qualquer sujeito poderia ser apontado como responsável pelo cumprimento da obrigação tributária. Entretanto, tal premissa não merece prosperar, tendo em vista o art. 128 do CTN.⁴⁵

A supletividade prevista neste artigo, diz que a lei pode – de fato – atribuir responsabilidade à terceiro, desde que, este esteja vinculado ao fato gerador da obrigação tributária. Inclusive, a depender do nível do vínculo entre o sujeito e o fato gerador, poderá ser feito o conceito de contribuinte ou responsável.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 335.

⁴³ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (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. Brasília, DF. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20 abr. 2020.)

⁴⁴ *Ibidem*, *loc.cit.*

⁴⁵ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (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. Brasília, DF. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20 abr. 2020)

Não so bastasse esse vínculo acima descrito, a Ilma. Doutrinadora Maria Rita Ferragut aduz que o contribuinte é justamente a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, de forma que, cumulativamente, está no polo passivo do liame obrigacional. Se um desses dois requisitos estiverem ausentes, ou o sujeito será o responsável ou ele será o realizador do fato jurídico, porém, não será o contribuinte. Ou seja: praticar o evento é *conditio sine qua non* para esta classificação mas não é suficiente.⁴⁶

Trazendo à baila das modalidades de responsabilidade tributária, pode-se afirmar que esta são divididas em responsabilidade tributária por substituição ou por transferência, de forma que, a por transferência pode ser subclassificada em por sucessão; solidariedade; ou por terceiros.⁴⁷

Em apertado resumo, tendo em vista que o assunto não é o foco do presente estudo, a responsabilidade por substituição reside na ideia que a sujeição passiva do responsável ocorre de forma simultânea à ocorrência do fato gerador, de forma que, deve-se adimplir não só as obrigações principais, como também as obrigações acessórias.

Por não se tratar do foco deste trabalho também, far-se-á uma breve síntese, explanando que a responsabilidade dos sucessores está disciplinada nos arts. 129 e 133 do CTN, como, por exemplo, a sucessão imobiliária (art. 130 do CTN); sucessão *inter vivos* (art. 131, I do CTN) e *causa mortis* (art. 131, II e III do CTN); sucessão empresarial (art. 132 do CTN); e a sucessão comercial (art. 133 do CTN).

No que se refere à responsabilidade de terceiros, especificamente a responsabilidade tributária do sócio, com foco nos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional, nos quais, tratam de imputação de terceiros que cometeram falhas no que tange ao funcionamento e administração do sujeito passivo da relação tributária (contribuinte).

Por fim – e não menos importante – é de suma importância salientar que existe uma diferença entre os artigos supracitados, de forma que, no que tange ao art. 134 do CTN, a responsabilidade decorre de uma atuação regular do terceiro; por outro lado, no que se refere ao art. 135 do CTN, pressupõe-se uma atuação irregular dos responsáveis. Tais casos serão dissecados ao decorrer deste trabalho.

⁴⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 29-30.

⁴⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 92-93.

3.1.1 A responsabilidade tributária do sócio

Após o exposto no primeiro capítulo, pode-se dizer que as sociedades empresariais possuem personalidade jurídica e patrimônios próprios, de forma que, há uma divisão e proteção patrimonial em relação aos seus sócios. Entretanto, esta blindagem concedida pode ser quebrada em hipóteses previstas em lei, de forma que, os sócios da pessoa jurídica poderão ser responsabilizados por eventuais débitos tributários.

Primeiramente, deve-se ressaltar o art. 134, VII do Código Tributário Nacional, no qual, os sócios, na liquidação das sociedades de pessoas, poderão ser responsabilizados de forma subsidiária pela ação ou omissão quando impossível o adimplemento da obrigação principal do contribuinte.

A segunda hipótese está prevista no art. 135, III do CTN, no qual, versa sobre os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excessos de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

3.1.2. Natureza da responsabilidade tributária

Após a análise do art. 134, VII do CTN, criou-se uma grande polêmica acerca da remissão feita pelo legislador no que se refere à responsabilidade solidária do artigo. Embora o tenha feito desta forma, resta inequívoco que a responsabilidade no presente caso é subsidiária. Explica-se: o multicitado artigo versa sobre a impossibilidade econômica do contribuinte – sujeito passivo da relação tributária – de adimplir com o débito. Primeiro, cobra-se do sujeito passivo, para, só depois da impossibilidade de solver o débito, cobrar do responsável.

Nas lições de Renato Lopes Brecho, o legislador, por algum equívoco, inseriu uma solidariedade apenas com a intenção de manter o contribuinte no polo passivo da ação de cobrança do crédito tributário.⁴⁸

Trazendo visibilidade agora ao art. 135, III do CTN, pode-se dizer que há grande divergência doutrinária no presente caso. O inciso deste artigo refere-se a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Parte da doutrina brasileira tem como entendimento que o inciso traduz a ideia de responsabilidade subsidiária, de forma que, é imprescindível a cobrança do devedor principal em um primeiro momento, sendo ele, claro, a pessoa jurídica. Após esta cobrança, restando inequívoco a insuficiência de bens para adimplir com as obrigações tributárias, o responsável (pessoa física) pode ser incluído no caso. Esta corrente deixa claro que deve existir o benefício de ordem para a pessoa física.

Nas lições aprendidas pelo Doutrinador Francisco Prehn Zavascki, pode-se afirmar que em nosso sistema está vigente o princípio da entidade, no qual, se distingue o patrimônio da sociedade com o patrimônio das pessoas físicas que as gerem. Sendo assim, com a obrigação contraída em nome da sociedade, logicamente, esta será a primeira responsável, ainda que a obrigação tenha se originado de ato ilícito, só atingindo o patrimônio da pessoa física quando insuficiente o patrimônio da pessoa jurídica para adimplir com as obrigações.⁴⁹

Entretanto, outra parte da doutrina brasileira pensa que a há responsabilidade comum entre o sócio administrador e a sociedade empresária, não podendo-se valer do benefício de ordem, utilizando-se como premissa legal a supletividade dos arts. 135, III e 124, I⁵⁰, sendo ambos do Código Tributário Nacional.

⁴⁸ BECHO, Renato Lopes. Desdobramento das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 204, set./2012, p. 50.

⁴⁹ ZAVASCKI, Francisco Prehn. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN e o processo de execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 193, out./2011, p. 55.

⁵⁰ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. [...] III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.; Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (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. Brasília, DF. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20 abr. 2020.)

Malgrado ocorra, de forma corriqueira, a atribuição de “responsabilidade do sócio” ao tema sob análise, esta não é a nomenclatura correta a ser utilizada. Afirma-se isto tendo em vista que o inciso III do CTN, em nenhum momento, fala do nome SÓCIO. Somente faz menção àquele que age em nome da pessoa jurídica e a representa.

Com efeito, este dispositivo informa que somente poderão ser responsabilizados pelos tributos aqueles que tem relação com o fato gerador que decorreu em ilícito. É o que preceitua o art. 128 do CTN. É *conditio sine qua non* para apuração da responsabilidade que o sócio tenha ligação com fato gerador da irregularidade cobrada.⁵¹

Sob o tema, Ricardo de Barros Leonel afirma que é necessário investigar a origem do crédito cuja responsabilidade é atribuída ao sócio com o intuito de esclarecer os atos que deram ensejo à ilicitude, sendo esta uma premissa para aplicação do art. 135 do CTN.⁵²

Hugo de Brito Machado coaduna com este pensamento, afirmando que, é necessário que se trate de crédito tributário especialmente qualificado, pois a norma refere-se a créditos tributários correlacionados às obrigações tributárias que são RESULTANTES dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.⁵³

Por oportuno dizer que a responsabilidade solidária é de suma importância para a Fazenda Pública, de forma que, inclui-se no processo de cobrança de crédito tributário não só a pessoa física como a jurídica também.

Luciano Gomes Filippo ainda ressalta no debate que a pessoa jurídica, mesmo tendo sido prejudicada pelo ato ilícito praticado pelo dirigente que age com excesso de poderes, violando a lei ou estatuto, tem sua parcela de responsabilidade por ter colocado este infrator no cargo em que ele está. É a chamada culpa *in eligendo*.

⁵¹ 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. Brasília, DF. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 14 abr. 2020.

⁵² LEONEL, Ricardo de Barros. **Reflexões em torno do denominado “redirecionamento da execução fiscal” ao sócio: processo societário**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012, p. 636.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. II. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008, p. 586.

Entende o festejado autor que a responsabilidade deve ser estendida à empresa, observando o direito de regresso em face do infrator que lhe causou prejuízo.⁵⁴

Ainda, é necessário ressaltar que há uma corrente da doutrina que defende que a responsabilidade possui natureza pessoal, não entrando no mérito da aplicação da subsidiariedade ou solidariedade. Ou seja: o único responsável pelo adimplemento dos tributos cobrados é aquele terceiro que agiu contra lei, contrato social ou estatuto. Resta configurada para esta parcela da doutrina a responsabilidade tributária por substituição.

Nesta linha de entendimento, o pensador Sacha Calmon ressalta que no caso do art. 135, a responsabilização das pessoas neles elencadas exclui, por si só, a responsabilidade das sociedades e os representados. Não é cabida a solidariedade nestes casos.⁵⁵

O professor Luis Eduardo Schoueri acrescenta ainda que além da prática de um dos atos previstos no art. 135 do CTN, é necessário que a ocorrência do fato gerador deve estar vinculado ao ilícito por um nexo de causalidade.⁵⁶

Na esteira do pensamento de Schoueri, reside a ideia de que não obstante se admita que a prática do ato é um fato gerador da responsabilidade, de forma que, sem ela não haveria este mecanismo, não se pode ignorar que esse mesmo ato deve ter conexão com fato jurídico tributário, de forma que, o evento deverá ser realizado no mundo fenomênico, lícito, que se subsuma a alguma hipótese de incidência normativa e dê gênese à relação jurídica tributária.⁵⁷

Trilhando por esta linha de raciocínio, Ricardo Alexandre traz ao debate que este terceiro responsabilizado responde de forma isolada, com todo o seu patrimônio, afastando qualquer possibilidade de atribuição à sujeição passiva à pessoa que, de outra forma, figurar-se-ia na condição de contribuinte.⁵⁸

⁵⁴ FILIPPO, Luciano Gomes. Da responsabilidade do sócio na jurisprudência do STJ: erros e acertos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 19, n. 100, set./out. 2011, p. 345-346.

⁵⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 730.

⁵⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 1 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 510.

⁵⁷ TAKANO, CAIO AUGUSTO. Análise da Portaria n. 713/2011 em Face da Jurisprudência do STJ e do Art. 135 do Código Tributário Nacional – Limites à Responsabilização dos Sócios e Administradores. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº. 206. São Paulo: Editora Dialética, 2012, p. 67.

⁵⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 6 ed. rev. atual. São Paulo: Método, 2012, p. 331.

Este último entendimento visa dar prestígio à interpretação literal do art. 135 do CTN, afirmando que a responsabilidade no caso concreto somente poderá ser pessoal, coadunando, conseqüentemente, com o princípio da manutenção das empresas, tão importante para a área do Direito Empresarial e Falimentar.

3.1.3 Indicador dos responsáveis

Após a análise do art. 134, VII do CTN, pode-se dizer que os sócios podem sofrer conseqüências tributárias quando houver liquidação da sociedade de pessoas, nos casos em que houver a impossibilidade de realizar a cobrança em face do contribuinte e que haja, efetivamente, uma ação ou omissão sua. Apenas para fins elucidativos, podem ser consideradas sociedade de pessoas aquelas por comandita simples; por conta de participação; e por nome coletivo.

Cumprido destacar que diante do artigo acima mencionado, no que tange às sociedades de pessoas, somente o fato de se ter a qualidade de sócio – não entrando no mérito de poderes de administração, representação e gerência – é motivo bastante para ser responsável pelos débitos tributários cobrados.

Sob outro prisma, conforme dispõe o art. 135, III do CTN, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, sendo elas frutos de ação com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Sendo assim, analisando este dispositivo, é correto afirmar que não basta o terceiro somente ter a qualidade de sócio. Para que se realize a subsunção, o sócio deve ter os poderes de direção, gerência e administração.

3.2 ATOS GERADORES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA À LUZ DO ART. 135 DO CTN

A lupa usada neste tópico está em face dos atos que podem ensejar a responsabilidade pessoal dos sócios da pessoa jurídica de direito privado.

3.2.1 Mero inadimplemento

A primeira a ser analisada é a do mero inadimplemento prevista no artigo *in comentum*. Antigamente, a jurisprudência acolhia a tese de que o inadimplemento do tributo devido de uma sociedade, por constituir ato contra a lei, possibilitaria a responsabilização do sócio por débitos com a Fazenda Pública não pagos.

Com o passar do tempo e com grande apoio da Doutrina, venceu a tese de que, apesar do inadimplemento de um débito fiscal ser, de fato, um ato ilícito em sentido amplo, ele não pode extrapolar os limites da atividade empresarial, devendo estar ainda no âmbito da personalidade jurídica.⁵⁹

Por estes motivos, não se pode, de forma alguma, deixar de lado no presente trabalho a Súmula n. 430 do Superior Tribunal de Justiça, no qual, sintetiza que o mero inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade, não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio gerente.⁶⁰

Afastou-se, portanto, a incidência da responsabilização do sócio ante o simples fato do inadimplemento somado ao exercício da administração da pessoa jurídica pela mesma pessoa, tendo como *conditio sine qua non* a prática de um ato doloso por aquele que detém os poderes de gerência da sociedade.

3.2.2 Atos com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto

A responsabilidade de terceiro, prevista no art. 135 do CTN, se aplica no momento em que um terceira pratica um ato para o qual não tem poderes e, é necessário que, este ato, infrinja a lei, o estatuto ou o contrato social da sociedade sob *oculum*.

Diante da leitura dos brocardos de Adler Baum, importante doutrinador brasileiro, é possível dizer que o excesso de poder presente no dispositivo susoreferenciado,

⁵⁹ DIAS, Tiago Bologna. Limites da responsabilidade do sócio cujo nome consta da CDA – contextualização dos precedentes e legislação pertinentes. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 200, maio/2012, p. 99.

⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 430**. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj_revista_sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. Acesso em: 22 abr. 2020.

refere-se a ação do sócio que age em desacordo com os poderes concedidos pela sociedade, de forma que, a tomada de decisão não tem amparo legal.⁶¹

Nessa mesma toada, o autor ainda aduz que as infrações destacadas são oriundas das ações em conformidade ao disposto nos estatutos e contratos sociais. Elas ocorrem quando há uma vedação da prática de um ato pelo ordenamento da pessoa jurídica e, mesmo assim, o sócio pratica tal ato.⁶²

Importante destacar ainda a infração à lei, de forma que, conforme fora exposto, anteriormente esta infração estava inserida quando havia o mero inadimplemento. Rememore-se que anteriormente havia o entendimento favorável à Fazenda Pública, de que, ao inadimplir com um tributo, estava-se violando a lei. Tal entendimento fora superado. Nos tempos hodiernos, alguns exemplos de infração à lei é a dissolução irregular da sociedade, a apropriação indébita ou até a sonegação fiscal.

3.2.3 Dissolução irregular da sociedade

Antes de adentrar ao mérito da questão, é de suma importância destacar que muito embora esta hipótese não esteja presente no art. 135 do CTN, trata-se de uma construção jurisprudencial amplamente utilizada em nosso ordenamento para a responsabilização do sócio que ganhou alicerce a partir da edição da Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça. *In verbis*:

Súmula 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.

Isto é: fora imposto pela administração pública uma obrigação à empresa de avisar aos órgãos competentes sobre alteração no domicílio fiscal da empresa. Caso não seja cumprida a obrigação, presume-se a dissolução irregular.

Entretanto, nas palavras de Renato Lopes Becho, esta súmula não se aplica ao *caput* do art. 135 do CTN, tendo em vista que, a dissolução irregular da sociedade

⁶¹ BAUM, Adler. Aporias sobre o sócio irresponsável e a irresponsabilidade do sócio em matéria tributária. **Revista de Estudos Tributários**, ano 9, n. 68, jul./ago. 2009, p. 23-24.

⁶² *Ibidem*, *loc.cit.*

não tem como consequência o nascimento da obrigação tributária. O surgimento da obrigação tributária é a ocorrência do fato gerador. Desta forma, o legislador estipulou que os fatos geradores “resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto” levarão à responsabilidade pessoal àquele em que lhe deu causa e não à pessoa jurídica.⁶³

Por esta toada, é necessário esclarecer ainda dispositivos supletivos a esta dissolução irregular, de forma que, estabelecem obrigações acessórias tributárias ao contribuinte.

Primeiramente, têm-se a obrigação acessória imposta pelo próprio CTN, em seu art. 127 c/c art. 133, § 2⁶⁴, no qual, estabelece ao contribuinte o dever de informar seu domicílio tributário ao Fisco. Na hipótese do seu descumprimento, têm-se configurada a dissolução irregular.

Neste mesmo sentido, deve-se salientar a Lei de Registro Público de Empresas Mercantis, especialmente no que se refere aos seus art. 1º e 32, que dispõe sobre a necessidades das alterações de endereços devem ser registradas, bem como a dissolução da empresa ou a sua extinção.⁶⁵

Impende registrar também a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 748, editada em 28 de junho de 2007, que regulariza e estabelece diretrizes para o

⁶³ BECHO, Renato Lopes. Desdobramento das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 204, set./2012, p. 130.

⁶⁴ Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: I – quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade; II – quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento; III – quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.; Art. 133. 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. [...] § 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de frustrar a sucessão tributária. (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. Brasília, DF. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20 abr. 2020)

⁶⁵ BRASIL. **Lei nº 8.934**, de 18 de novembro de 1994. Dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins e dá outras providências. Brasília, DF. 18 nov. 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8934.htm. Acesso em: 27 abr. 2020.

Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ. Ao prisma desta IN, deve-se destacar o art. 22, Seção III, de forma que, estabelece como obrigatória a comunicação de qualquer alteração referente aos dados cadastrais da empresa em aberto, estipulando, ainda, seu respectivo prazo.⁶⁶

Observando o comportamento hodierno das empresas, o que se percebe é que estas sociedades, ao verem a impossibilidade de manter-se funcionando, encerram suas atividades sem comunicar aos órgãos competentes sobre sua extinção ou dissolução, de forma que, permanecem nos sistemas oficiais que a empresa continua ativa no endereço determinado.

Tal conduta ainda é vedada pelo Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, estabelecido pelo Decreto Federal 3000/99⁶⁷, especificamente em seu art. 811, que dispõe que no caso de encerramento das atividades, a extinção da personalidade jurídica terá que seguir os trâmites legais pré-estabelecidos, para que não incorra em dissolução irregular e conseqüente responsabilidade tributária do sócio-gerente.

Percebe-se, portanto, que a partir do momento em que há adimplemento de todas as obrigações acessórias no que tange à regularidade da empresa perante os órgãos oficiais de controle, não há o que se falar em dissolução irregular.

Sob este tema, cabe trazer ao debate ainda os arts. 1033 e 1035, ambos do Código Civil de 2002, que dispõem sobre as hipóteses de dissolução entre sociedades civis e empresariais, estabelecendo ainda obrigações aos administradores, como, por exemplo, a nomeação do liquidante (art. 1036 do Código Civil). Sob o liquidante, o art. 1.103 do mesmo diploma normativo traz consigo a constituição dos deveres do liquidante, de forma que, somente ocorrerá a extinção definitiva da sociedade nos casos de falência, com sentença declaratória de inexistência de patrimônio.

Poderá ocorrer a extinção também se houver registro da ata da Assembleia Geral que puder comprovar a prestação de contas estabelecidas pelo liquidante, na

⁶⁶ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 748**, de 28 de junho de 2007. Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Brasília, DF. 28 jun. 2007. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15695>. Acesso em: 27 abr. 2020.

⁶⁷ BRASIL. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração de Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF. 26 mar. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 27 abr. 2020.

hipótese de existência de patrimônio, conforme preceitua os arts. 1.108 e 1.109 do nosso Diploma Civil.

Ultrapassados tais pontos, pode-se afirmar que o “sócio administrador” responsabilizado pela dissolução irregular, será o “sócio administrador” que detinha os poderes de administração e gerência à época da dissolução. Era esta pessoa que detinha os poderes necessários para que se tivesse tomado as atitudes pertinentes para regularizar a dissolução.

O Doutrinador Marco Fratzezi Gonçalves tem farto trabalho sobre este assunto, de forma que, em sua doutrina, estabelece a estrutura sancionatória do sócio administrador. Primeiramente, têm-se o fato antecedente, no qual, reside na ideia do administrador, de fato, deve promover a dissolução irregular da sociedade. Após, têm-se o critério consequente, no qual, deverá o administrador pagar os créditos tributários devidos pela sociedade e ainda não adimplidos.⁶⁸

Neste sentido, observa-se que não há a necessidade do liame direto entre o fato ilícito, qual sejam, a desobediência às regras previstas para dissolução irregular acima expostas, e o débito oriundo do fato gerador. São fatos distintos: um é a prática do fato ilícito e o outro é o débito oriundo do fato gerador. Cumpre ressaltar ainda que, conforme preconiza o art. 3 do CTN⁶⁹, tributo jamais poderá ser sanção de ato ilícito.

Trazendo à baila do tema desta monografia, a jurisprudência é pacífica quanto à possibilidade de redirecionamento da execução fiscal para a figura do seu sócio administrador quando há dissolução irregular da sociedade. Sob este tema, vejamos dois julgados do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. O redirecionamento da execução fiscal contra os sócios da empresa executada, motivado pela dissolução irregular da sociedade, justifica-se apenas em relação àqueles que nela permaneceram até o seu encerramento. Precedentes. Recurso especial provido.

⁶⁸ GONÇALVES, Marco Fratzezi. Ainda a dissolução irregular: redirecionamento da execução fiscal e data de obtenção de poderes de administração da sociedade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 198, mar./2012, p. 105.

⁶⁹ Art. 3º Tributo é 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. (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. Brasília, DF. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 20 abr. 2020.)

(STJ - REsp: 1429281 SC 2014/0005531-1, Relator: Ministro ARI PARGENDLER, Data de Julgamento: 11/03/2014, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/03/2014)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÚMULA 435/STJ. SÚMULA 83/STJ. FORTES INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. 1. É firme a orientação no sentido de que a dissolução irregular da empresa sem deixar bens para garantir os débitos, ao contrário do simples inadimplemento do tributo, enseja o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes, independentemente de estar caracterizada a existência de culpa ou dolo por parte destes. 2. A certidão emitida pelo Oficial de Justiça que atesta que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, nos termos da Súmula 435/STJ. Incidência da Súmula 83/STJ. 3. Recurso Especial provido.

(STJ - REsp: 1654964 SP 2015/0325989-6, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 28/03/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/05/2017)

Por fim, imperioso trazer para esta temática a questão do Agravo Regimental interposto em face do Recurso Especial 1368377/PB, no qual, decidiu que a mera devolução da carta que contém aviso de recebimento (AR), no endereço indicado como sede nos órgãos oficiais, não pressupõe a dissolução irregular da sociedade. Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA OS SÓCIOS-GERENTES. CARTA CITATÓRIA. AVISO DE RECEBIMENTO DEVOLVIDO. AUSÊNCIA DE INDÍCIO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. 1. Não há violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso. 2. A Primeira Seção do STJ no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento segundo o qual o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias. 3. A simples devolução de carta por AR não configura indícios de prova da dissolução irregular da pessoa jurídica. Precedentes. 4. O Tribunal de origem expressamente consignou que não há nos autos indícios de dissolução irregular da empresa executada, assim como o sócio-gerente não agiu com excessos de poderes ou infrações à lei ou estatuto social. Logo, desconstituir tal premissa requer, necessariamente, o reexame de fatos e provas o que é vedado ao STJ, por esbarrar no óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido.

(STJ - AgRg no REsp: 1368377 PB 2013/0040441-0, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 06/08/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/08/2013)

Ademais, cumpre salientar que conforme julgado recente proferido pelo Ministro do STJ Sérgio Kukina, esta presunção não se trata de uma presunção absoluta de dissolução irregular, podendo ser afastada por prova em contrário. Vejamos:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.603.888 - RS (2016/0144672-6) RELATOR : MINISTRO SÉRGIO KUKINA RECORRENTE : CWM COMÉRCIO E ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA ADVOGADO : ROSÂNGELA PADILHA LAITANO - RS048460 RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL INTERES. : MARCELO ROMANO DEHNHARDT DECISÃO Trata-se de recurso especial, fundado no CPC/2015, manejado por CWM Comércio e Administração de Bens Ltda., com base no art. 105, III, a e c, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (fl. 407): AGRADO LEGAL. DECISÃO TERMINATIVA. ARTIGO 557, 'CAPUT' DO CPC. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. SOCIEDADE EMPRESARIAL. ILEGITIMIDADE RECURSAL. À míngua de enquadramento dentre às hipóteses de legitimação do art. 6º do CPC, a sociedade empresária não detém legitimidade para recorrer, em nome próprio, com a finalidade de afastar o redirecionamento ao sócio. Somente este é legitimado para tanto. Agravo legal desprovido. Opostos embargos declaratórios, estes foram parcialmente providos apenas para fins de prequestionamento (fls. 429/430). A parte recorrente aponta violação dos arts. 535 do CPC/1973; 269 a 274 e 278 do CPC/2015 (234 a 238 e 245 do CPC/1973); 17 e 996 do CPC/2015 (arts. 3º, 4º e 499 do CPC/1973); 1.033 a 1.35 do Código Civil; e 206 da Lei n. 6.404/1976, além de divergência jurisprudencial. Sustenta que: (I) a despeito dos embargos de declaração, o Tribunal a quo remanesceu omisso acerca das questões neles suscitadas; (II) a empresa não foi intimada das decisões proferidas diante das manifestações da Fazenda Nacional, o que gerou cerceamento de seu direito de defesa e conseqüente nulidade processual, uma vez que "a falta de intimação da recorrente fez com que a verdade dos fatos não fosse trazida ao Julgador, pois, a empresa não foi dissolvida, conduzindo-o a uma decisão que se afasta dos preceitos legais, já que inexistem motivos para a desconsideração da personalidade jurídica" (fl. 448); (III) é clara a legitimidade da empresa para buscar, em juízo, afastar o reconhecimento de sua dissolução irregular, sendo certo que "a inclusão do sócio da empresa no polo passivo é consequência do ato de considerar a sociedade dissolvida irregularmente e quanto a esse ponto, a decisão atinge bem da vida da própria sociedade empresária" (fl. 443); (IV) a presunção de dissolução irregular, certificada por oficial de justiça quando a empresa não é localizada em seu domicílio fiscal, é relativa, e a empresa e/ou o sócio podem afastá-la mediante prova em contrário, pois o mero inadimplemento não é causa suficiente para responsabilizar o sócio pelo pagamento da dívida tributária, conforme entendimento consolidado no enunciado n. 430 da súmula do Superior Tribunal de Justiça;

(STJ - REsp: 1603888 RS 2016/0144672-6, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Publicação: DJ 19/10/2017)

Sendo assim, diante do que fora exposto acima, pode-se afirmar que a dissolução irregular da empresa ocorre quando ela para de funcionar, de forma que, os seus sócios apropriam-se dos bens restantes, antes do adimplemento dos seus credores, desocupando a sede indicada nos seus atos constitutivos e cadastrada nos órgãos oficiais, não declarando, conseqüentemente, o imposto de renda da pessoa jurídica.

3.3 ANÁLISE DO DOLO COMO ELEMENTO DE APLICAÇÃO DO ART. 135 DO CTN

Entre os tantos elementos indicados no art. 135 do CTN, é de suma importância destacar para o presente trabalho o DOLO. Conforme preceitua Maria Rita Ferragut, não basta somente que se tenha a conduta culposa para que se realize o antecedente normativo. É necessária a presença do dolo como elemento caracterizador do surgimento da obrigação tributária. É imperioso que se tenha o *animus* de fraudar.⁷⁰

Sob a ótica da autora, a separação das personalidades e a necessidade de administrar as sociedades economicamente acrescentadas ao direito constitucional de propriedade e ao princípio do não confisco, sugerem a vedação da responsabilidade do administrador por um ato não doloso. Deve-se, nestes casos, ter a intenção de fraudar, agir de má-fe e prejudicar terceiros.⁷¹

Aduz ainda que a infração não se relaciona ao fato jurídico, tendo em vista que ele é sempre lícito. A infração se relaciona à decisão de sua prática, contrária aos objetivos previstos nos contratos sociais, estatutos, tendo competência pessoal para a tomada de decisão prevista em lei. Necessário somar a este fato a NECESSIDADE do dolo.⁷²

Sendo assim, o inadimplemento da obrigação tributária, conforme já visto, não é suficiente para a implicação do art. 135 do CTN, afinal, o inadimplemento não é suficiente para implicar a obrigação tributária. A obrigação é decorrente do descumprimento do objeto.⁷³

Bebendo da fonte do professor Renato Lopes Becho, deve-se trazer à tona o art. 247 do *Anteprojeto do CTN*, à época elaborado por Rubens Gomens de Souza. Vejamos:

Art. 247. As pessoas naturais ou jurídicas são pessoalmente responsáveis, nos termos do disposto no art. 230, pelos créditos correspondentes a obrigações decorrentes de atos regularmente praticados por seus mandatários, funcionários, prepostos ou empregados.

Parágrafo Único. Quantos às pessoas jurídicas de direito privado, o disposto neste artigo aplica-se às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados pelos respectivos diretores, gerentes ou administradores, ainda que com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

⁷⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3 ed. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 140.

⁷¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3 ed. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 140.

⁷² *Ibidem*, p. 141.

⁷³ *Ibidem*, p. 143.

Se o presente texto vingasse, haveria a superação do art. 121 da Lei de Sociedade por Ações (Decreto-Lei 2.627/1940) sendo vigente à época, vez que, naquele texto, coadunando com o posicionamento do atual CTN, o administrador era pessoalmente responsável pelos créditos tributários da Fazenda Pública resultantes de ato ilícito.

Sob o tema, o professor Rubens de Souza assevera que a exceção não poderia ser deixada de lado à época, de forma que, foi instituída para impedir, na prática, que a pessoa jurídica pudesse se exonerar de responsabilidade por manobras de evasão ou até de fraude concertadas, em benefício daquela, pelos atos dos administradores.

A tese então sustentada por Becho, reside na ideia de que é o ilícito que trata o art. 135 do CTN apenas teria vez se desse em prejuízo aos interesses da Pessoa Jurídica. Entretanto, não há pacificação na doutrina e na jurisprudência, de forma que, ambas não costumam verificar as espécies de ilícito quanto aos interesses da PJ.

Na ótica da multicitada autora Maria Rita Ferragut, a regra do art. 135 do CTN considera responsável o agente que age em representação à determinada pessoa jurídica e que pratica o ato com dolo, isto é, com o *animus* de fraudar, de forma que, por ser um tipo penal, que admite apenas o dolo, é imperioso que se tenha a análise da conduta subjetiva do agente.⁷⁴

⁷⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3 ed. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 140.

4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E A APURAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

4.1 CONCEITOS E FUNDAMENTOS

No que concerne aos interesses da Fazenda Pública, pode-se dizer que ela é a responsável pela inscrição do débito pendente no livro de registro da dívida pública. Esta inscrição acontece após a apuração do crédito tributário, quando esgotados todos os trâmites administrativos e não havendo qualquer medida judicial que consiga suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, de forma que, este órgão ao inscrever o crédito constituído em dívida ativa, estará, conseqüentemente, realizando o controle de legalidade sobre a constituição desta certidão.⁷⁵

Desta forma, a inscrição em dívida ativa deve estar em consonância com os critérios legais estabelecidos pelo art. 2º, §5 da Lei n. 6.830/80, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. O ato de registrar a dívida fiscal deve se ater à descrição do objeto, *in casu*, o crédito fiscal, sendo ele vencido e não pago, de forma que, não há mais prazo hábil para adimplir com a obrigação tributária.

À luz do art. 3º do mesmo diploma acima relatado, é possível entender que a dívida ativa regularmente inscrita, ou seja, que atendeu todos critérios estabelecidos pelo art. 2º, terá presunção de liquidez e certeza. Esta presunção, de acordo com o art. 3, §1º da multicitada legislação, será relativa, de forma que, poderão ser refutadas se houver prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiros que possam aproveitar.

Este tema é de suma importância para o presente estudo, tendo em vista que, em decorrência desta presunção de certeza e liquidez, a Fazenda Pública encontrou um arcabouço para possibilitar a cobrança e responsabilização do sócio-gerente por débitos de uma sociedade limitada, indo de encontro ao entendimento pacificado das nossas Cortes Superiores, no sentido que o inadimplemento das

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003, p. 537.

obrigações tributárias não caracterizam infrações legais que justifiquem o redirecionamento para o seu sócio.⁷⁶

De forma capciosa, a Fazenda Pública, observando a presunção relativa deste título extrajudicial, ajuíza a execução fiscal apenas em face da pessoa jurídica, incluindo o nome do sócio sem verificar se este agiu com culpa ou dolo, de forma que, para que se afaste esta presunção de certeza e liquidez, o sujeito passivo (sócio) ou terceiro terão que apresentar provas no processo judicial. Aproveita-se este momento para destacar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça⁷⁷ que nesta situação, o ônus da prova para demonstrar que não restou configurado nenhuma das hipóteses do art. 135 do CTN é do sócio inscrito em dívida ativa.⁷⁸

Nesta senda, é possível dizer que o ônus da prova resta “capciosamente” invertido, de forma que, ao invés da Fazenda pública inscrever o sócio em dívida ativa somente após provar a presença de uma das hipóteses de responsabilização já descortinadas, ela o faz sem a devida comprovação.⁷⁹

Resta verificando, portanto, a obrigação do sócio-gerente de inserir no processo judicial a prova negativa, isto é, provar que não fez algo. Lembremos que o ônus da prova é, via de regra, daqueles que acusam. Logo, também é necessário dizer que esta prova negativa beira os limites do impossível, de forma que, se não conseguir provar em juízo, continuará prevalecendo a presunção de certeza e liquidez.

Não bastassem os fatos acima expostos, é direito da Fazenda Pública trocar a Certidão de Dívida Ativa com o intuito de incluir o nome do sócio-gerente que não constava originariamente, conforme dispõe a Súmula 394 do Superior Tribunal de Justiça. Ou seja: o Fisco não sairá prejudicado em nenhum momento, caso reste configurada as hipóteses de responsabilidade, ele poderá, com amparo legal, trocar o título extrajudicial do presente estudo⁸⁰.

⁷⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4 ed. São Paulo: Editora Método, 2010, p. 349.

⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.004.900/SP (2016/02800380-0). Recorrente: Ricardo Augusto Ricardo. Recorrido: Banco do Brasil S/A. Relatora: Ministra Presidente do STJ.

⁷⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4 ed. São Paulo: Editora Método, 2010, p. 349.

⁷⁹ *Ibidem, loc.cit.*

⁸⁰ Súmula 394. É admissível, em embargos à execução fiscal, compensar valores de imposto de renda retidos indevidamente na fonte com os valores apurados na declaração anual.

Resta evidenciado que, muito embora não esteja presente em nossa prática, o Fisco deve comprovar que as obrigações tributárias oriundas dos atos praticados por excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, deve ser realizada ainda no âmbito administrativo, respeitando os direitos do sócio, como, por exemplo, a ampla-defesa e o contraditório, em consonância com o devido processo legal.

4.2 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF)

O processo administrativo fiscal, por si só, possui dois sentidos no que tange à linguagem jurídica. Primeiro, têm-se o sentido amplo, no qual, este processo designa um conjunto de atos administrativos tendentes, ao reconhecimento, pela autoridade jurídica competente, de forma que, demonstra uma relação jurídica entre o Fisco e o Contribuinte. Após, têm-se o sentido estrito, no qual, reside na ideia de que este processo designa uma vertente do processo administrativo que visa à determinação e exigência do crédito tributário.⁸¹

Sob esta ótica, pode-se dizer que esta modalidade processual é destrinchada em duas fases: unilateral (não contenciosa) e bilateral (contenciosa), sendo que, esta última, inicia-se após a lavratura do auto de infração. Pode-se observar na prática que, por muitas vezes, esta segunda fase sequer ocorre, tendo em vista o cumprimento total das obrigações do contribuinte.

À luz da fase unilateral, é de suma importância ressaltar a modalidade de lançamento de ofício de um tributo. O lançamento de ofício deve ser necessariamente feito de forma escrita, de forma que, o contribuinte deverá ter conhecimento que é sujeito passivo daquela obrigação tributária, sob pena de ser inexistente e não possuir efeitos. Normalmente, esta fase inicia-se com a abertura do “Termo de Início de Fiscalização” e se encerra com o “Termo de Encerramento da Fiscalização”, de forma que, caso seja constatada alguma infração à lei tributária, poderá se lavrar o Auto de Infração.

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 445.

O início desta fase, por si só, rechaça a possibilidade de realização de denúncia espontânea, conforme dispõe o art. 138 do Código Tributário Nacional.⁸²

Neste sentido, o Auto de Infração é o documento que contém as informações pertinentes à infração da lei tributária. Nele, deverá conter o fundamento legal para sua lavratura, como também a data, local, sujeito passivo e outras informações que possam narrar o fato infrator. Desta lavratura, deverá o autuado ser notificado para que esta pessoa possa se defender ainda no âmbito administrativo.

Encerrada a primeira fase, inicia-se a segunda, chamada de fase litigiosa. O primeiro ato desta fase é a chamada impugnação ao lançamento, ou seja, visa impugnar a exigência que está sendo feita no auto de infração. Neste momento, são realizados inúmeros atos de instrução, como, por exemplo, diligências e perícias, para que ocorra a decisão em primeira instância.⁸³

Nesta senda, o ônus da prova, conforme dispõe o Código de Processo Civil, é intrínseco de quem alega o fato constitutivo de direito, e, neste caso, é intrínseco ao Fisco. Ocorre que, ante os fortes indícios da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, capazes de autorizar a presunção de sua ocorrência, pode produzir a redistribuição do ônus, invertendo-o para o contribuinte.⁸⁴

Da decisão de primeiro grau, ou seja, àquela que julgou a impugnação ao lançamento, caberá recurso para o órgão superior, caso seja desfavorável ao contribuinte. Este recurso, em alguns órgãos administrativos, é conhecido como “Recurso Voluntário”. O órgão superior, geralmente, irá proferir uma decisão colegiada, de forma que, na hipótese de violação da jurisprudência administrativa, caberá o “Recurso Especial”.

Sob o tema acima, cumpre salientar que na hipótese de decisão desfavorável às autoridades fazendárias, é necessário que haja remessa ao órgão superior, para que se tenha reexame dos fatos.

⁸² Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. (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. Brasília, DF. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 20 abr. 2020.)

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 448.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 449.

Nesta linha de raciocínio, o que se deve observar é que neste processo administrativo, prévio ao processo judicial, é a obrigação de se dar a oportunidade ao contribuinte para se defender, impugnar e até questionar as pretensões fazendárias, de forma que, deve ser respeitada a ampla-defesa e o contraditório.

Nas importantes lições de Aliomar Baleeiro, nota-se que se não houver respeito às garantias constitucionais na via administrativa, como, por exemplo, a ampla defesa e o contraditório, não se pode admitir que o título tenha sequer a presunção razoável de certeza do direito e da pertinência da sanção.⁸⁵

Aduz ainda o doutrinador que, caso seja realizada a inscrição em dívida ativa sem que se tenha o direito à impugnação do lançamento, ela será nula de pleno direito.

Presume-se então que em face da execução fiscal com alicerce em um título executivo nulo deverá ser oposta exceção de pré-executividade, tendo em vista que, a impugnação ao lançamento ou ao auto de infração, ainda em sede administrativa, é um requisito primordial para a formação do título executivo extrajudicial, uma vez que não há consenso existente entre as partes.⁸⁶

Ante o que fora exposto, pode-se afirmar que, após a notificação de lançamento (NL), não satisfeita a pretensão, deverá ser aberto ao sujeito passivo da obrigação tributária a oportunidade de impugnar o lançamento antes da inscrição em Dívida Ativa do suposto crédito tributário fazendário. Somente após o trâmite do regular processo administrativo, sendo mantido o lançamento e julgado improcedente às pretensões do contribuinte, poderá a Fazenda Pública valer-se do título executivo extrajudicial para alcançar suas pretensões junto ao Poder Judiciário.

4.3 GARANTIAS CONSTITUCIONAIS

A Constituição Federal de 1988 traz consigo inúmeros instrumentos para a realização da justiça principalmente que tange às regras jurídicas processuais. Estas regras, tem como intuito proporcionar a concretização do direito material ao

⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001, p. 1010.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 1011.

jurisdicionado, de forma que, há princípios inerentes aos processos que são constitucionais ou destes derivam.⁸⁷

Sob a ótica da nossa *Lex Maior*, pode-se dizer que defronte a uma ameaça ou lesão de direito, o jurisdicionado, para que se atinja sua pretensão, poderá valer-se do processo judicial, mesmo havendo discussão no âmbito administrativo. Neste sentido, o processo, por si só, é consubstanciado em regras, princípios e direitos fundamentais para que se respeite o Estado Democrático de Direito, amplamente defendido em nosso ordenamento.

Sob este tema, o Ilmo. Doutrinador baiano Fredie Didier Jr. assevera que a serventia das normas constitucionais processuais, independente do âmbito administrativo ou judicial, quando relacionadas às garantias fundamentais, deverá se fundar-se pela força normativa imediata dos princípios – que são correlatas às normas jurídicas – com o intuito de serem normas garantidoras dos direitos fundamentais.⁸⁸

Conclui-se, portanto, que para este doutrinador, os princípios constitucionais processuais estabelecidos são análogos aos direitos fundamentais, de forma que, deverão receber tratamento especial em nosso ordenamento jurídico pátrio.

Necessitamos vislumbrar então estes princípios como vetores garantidores de direitos fundamentais processuais, de forma que, eles foram sagrados como valores básicos de suma importância para a ordem jurídica. Sua interpretação e aplicação, realizada pelas partes no curso do processo, deverão ser idênticas às interpretações dos direitos fundamentais para que se tenha o máximo de eficácia.⁸⁹

Desta forma, os mecanismos processuais deverão ser estudados não só sob o prisma da Constituição Federal – como era feito em outrora – mas, também, sob a perspectiva de uma norma constitucional por se tratar de direitos fundamentais. O processo, portanto, deverá seguir a égide dos direitos fundamentais. A própria CF/88 traz consigo um rol de direitos e garantias fundamentais que possuem

⁸⁷ ARRUIZZO, Vitor Iorio. A regra constitucional do devido processo legal e a tempestividade da prestação jurisdicional: privilégios inconstitucionais da Fazenda Pública. **Revista de Estudos Tributários**, nº 74, p. 104.

⁸⁸ DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento**. 6 ed. São Paulo: Editora Juspodivm, 2006, p. 34.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 35-36.

natureza processual, demonstrando, portanto, uma tendência de proteção ao processo.⁹⁰

Conclui-se então que as normas processuais passaram a ter um importante valor em nosso ordenamento jurídico, tendo em vista que zelam pela aplicabilidade correta do direito no processo, visando uma justa solução dos conflitos objetos da *lide*.

Passaremos agora a analisar os princípios constitucionais mais importantes para o foco dessa discussão. São eles: devido processo legal, ampla-defesa e contraditório.

4.3.1. Devido processo legal

No âmbito formal, pode-se dizer que o devido processo legal se traduz a partir do respeito ao direito de não só ser processo, mas também o direito de processar em conformidade com as normas previamente estabelecidas e, também, cumpre salientar que na formação destas normas, deve-se respeitar o devido processo.⁹¹

Neste sentido, conforme assevera o Exmo. Ministro do Supremo Tribunal Federal, Alexandre de Moraes, nenhuma penalidade poderá ser imposta ao sujeito sem que haja a possibilidade de defesa. Isto é: os sujeitos devem ter o direito de apresentar provas, sustentarem suas razões, buscarem o livre conhecimento do Magistrado e inúmeras outras garantias, seja na seara administrativa ou na seara judicial.⁹²

Percebe-se, portanto, que o devido processo se manifesta durante todas as fases do processo, seja ele administrativo, legislativo, judicial ou negocial, de forma que, ninguém poderá ser privado dos seus direitos, respeitando, sempre, o procedimento previsto e as exigências contidas em lei.

Do respeito ao devido processo, surge, conseqüentemente, o chamado devido processo legal substantivo. Essa modalidade versa sobre a ideia da aplicabilidade universal do devido processo à todos os processos em qualquer seara. Não basta

⁹⁰ DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento**. 6 ed. São Paulo: Editora Juspodivm, 2006, p. 37.

⁹¹ *Ibidem*, p. 59.

⁹² MORAES. Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008, p. 105-106

às decisões jurídicas o respeito ao rigor formal pré-estabelecido. Essas decisões devem ser razoáveis e corretas. Surge, daqui, o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade.⁹³

Conclui-se, portanto, que se determinada lei estipula uma distinção entre os seus iguais, estabelecendo critérios arbitrários ou tendenciosos, ela estará violando o devido processo legal.⁹⁴

Diante do que fora exposto, cabe a nós, operadores do direito, destrinchar o ordenamento infraconstitucional, para garantir a aplicação desse princípio tão importante para nosso ordenamento, de forma que, ante as flagrantes ilegalidades do devido processo, deverá se mostrar ao órgão jurisdicional competente para que assegure o direito das partes.

4.3.2 Contraditório e ampla defesa

Antes de adentrar no mérito deste tópico, é de suma importância ressaltar que o direito de defesa é um dos mais antigos expostos nos ordenamentos jurídicos mundiais.

Nos idos de 1937, o Ilmo. Doutrinador Joaquim Canuto discorria que do direito de defesa, surge o direito ao contraditório e à ampla-defesa, de forma que, estas “ramificações” residem na ideia de uma ciência bilateral dos atos e termos processuais, de forma que, você deve ter a possibilidade de contrariar e aduzir suas defesas.⁹⁵

O contraditório tem o dever de ser efetivo e equilibrado, de forma que, os atos processuais devem ser informados aos interessados do processo – administrativo ou judicial – resultando, conseqüentemente, em uma paridade de tratamento entre as partes que litigam.⁹⁶

⁹³ DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento**. 6 ed. São Paulo: Editora Juspodivm, 2006, p. 39.

⁹⁴ *Ibidem*, *loc.cit.*

⁹⁵ ALMEIDA, Joaquim Canuto Mendes de. **A contrariedade na instrução criminal**. Tese (Livre Docência em Direito Processual). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, 1937.

⁹⁶ DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini. **Novas Tendências do Direito Processual**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983.

A ampla-defesa, portanto, é uma qualificadora do contraditório, de forma que, ela somente se realiza através da existência do contraditório. Este é seu elemento substancial. Cumpre salientar ainda que estas garantias não são isoladas. Se ocorre uma, a outra também ocorrerá. São incidentes conexos.

Uma das principais consequências destes dois princípios – atendo-se também à duração razoável do processo – é a fixação de prazos e formas legais para o exercício do direito de defesa previsto constitucionalmente. Estes prazos e limites devem observar valores ponderados e razoáveis para que se não tenha a sua violação.

Na visão de Nelson Nery Júnior, deve-se entender o contraditório a partir da necessidade de se dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes, de forma que, seja disponibilizada para as partes a possibilidade de reagir aos atos que julgarem desfavoráveis. Segundo o autor, os operadores do direito devem ter a garantia de aduzir suas pretensões de defesa, como, apresentando a existência de seu direito

4.4 REQUISITOS PARA CONFECÇÃO DA CDA

À luz do art. 202 do Código Tributário Nacional c/c art. 2º, §6 da Lei de Execuções Fiscais, a Certidão de Dívida ativa deverá ter os mesmos requisitos do Termo de Inscrição de Dívida Ativa, além da sua indicação do livro e folha de inscrição.

Sobre o Termo de Inscrição em Dívida Ativa, é imperioso citar não só o caput, mas também os incisos do art. 202 do CTN. *In verbis*:

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

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

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

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

IV - a data em que foi inscrita;

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

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

No que se fala em “nome do devedor”, se for o caso de inscrição com imprecisão, não afetará o termo em si, desde que hajam outros elementos presentes que sejam capazes de individualizar o devedor.

Analisando o inciso IV, pode-se afirmar que este possui alta relevância quando se trata de dívidas não tributárias, tendo em vista a suspensão da prescrição por 180 dias ou quando há distribuição da execução antes do termo *ad quem*. Isto ocorre por conta da nossa CF/88 que, em seu art. 145, III, b, trouxe a premissa de que a legislação de prescrição tributária deve ser feita via lei complementar. Lembremos que a LEF é uma lei ordinária.

Outro ponto que merece guarida no presente trabalho é a análise do inciso V. A partir do momento em que o legislador edita o termo “sendo o caso”, teoricamente, ele faculta a escolha ao fisco de incluir o número do processo administrativo. Entretanto, embora tenha editado a lei desta forma, o termo não autoriza a facultatividade ao Fisco. Sendo assim, na hipótese de existir um processo administrativo, é dever da Fazenda Pública incluir na CDA e fazer a devida remissão.

Agora, sob a lupa do parágrafo único, há discussão doutrinária sobre a necessidade – ou não – de inclusão da “indicação do livro e da folha de inscrição”. O grande doutrinador Eduardo Sabbag sustenta a premissa de que este requisito é dispensável para confecção da CDA, haja vista a cobrança do tributo por meios eletrônicos, com amplo banco de dados vinculado ao tributo em si. Sustenta também que o art. 2º, §5 da LEF repete, de forma cristalina, o art. 202 do CTN, não mencionando este requisito.⁹⁷

4.5 EMENDA E SUBSTITUIÇÃO

A emenda e substituição da CDA é um mecanismo criado a partir do momento em que se tenha erros de procedimento em sua confecção. Em inúmeros casos há omissão em sua confecção, de forma que, acabam eivando vícios nesse título executivo extrajudicial.

⁹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manuel de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 938.

Desta omissão, poderá incorrer na nulidade da inscrição da CDA, conforme dispõe o art. 203 do Código Tributário Nacional c/c art. 2º, §8 da LEF⁹⁸. Da nulidade da CDA, incorre, conseqüentemente, a nulidade também do processo administrativo de cobrança, tendo em vista a teoria dos frutos da árvore envenenada.

Cumprido esclarecer que para o vício para invalidar sua confecção não seja apenas formal mas também deve ser substancial. Isto é: ele deve obstar o sujeito passivo da relação jurídico-tributária de exercer sua defesa. E, mesmo que haja este vício, ele pode ser sanado até que se tenha a decisão de primeira instância, a partir do momento em que haja a substituição do título por outro válido, abrindo prazo para que o sujeito passivo se manifeste, querendo impugnar ou não.

É de suma importância ainda trazer à tona o fato de que a doutrina e jurisprudência possuem pensamentos distintos àquele estabelecido pelo art. 2º, §8 da LEF⁹⁹, de forma que, defendem a devolução do prazo para opor embargos à execução de forma integral nos casos em que houverem a ocorrência deste vício.

Sobre este tema, Marilei Fortuna Godoi assevera que não havendo oposição de embargos, ou seja, não existindo sentença vinculativa à ação executiva, poderá a CDA ser emendada ou até substituída até a lavratura do auto ou do momento de adjudicação de bens, de forma que, deverá reabrir o prazo do suposto devedor para apresentação da defesa, tendo em vista a modificação do título executado.¹⁰⁰

O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, já se manifestou sobre a questão e editou a Súmula n. 392. *In verbis*:

A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.¹⁰¹

⁹⁸ Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada. (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. Brasília, DF. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20 abr. 2020).

⁹⁹ *Ibidem*, loc.cit.

¹⁰⁰ GODOI, Marilei Fortuna. Formação do título executivo. In: FILHO, João Aurino de Melo (Coord). **Execução Fiscal Aplicada: análise programática do processo de execução fiscal**. 2 ed. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 55.

¹⁰¹ Súmula nº 392: A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução. Disponível em:

Percebe-se, portanto, que somente será possível a correção dos vícios formais ou materiais presentes na CDA, de forma que, é vedada a regularização de vícios presentes no ato do lançamento tributário. Se posiciona a Doutrinadora ainda, afirmando que, por exemplo, não é admitida a regularização nos casos de revisão das competências lançadas, na alteração do sujeito passivo ou, inclusive, quando há modificação na legislação que deu alicerce à constituição definitiva do crédito tributário.¹⁰²

Tal posicionamento ganha reforço a partir da leitura do art. 145 do Código Tributário Nacional¹⁰³, no qual, dispõe que a partir do momento do lançamento, regularmente notificado o sujeito passivo, só poderá ocorrer alteração nas hipóteses de impugnação do contribuinte ou do responsável tributário; recurso de ofício ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa (art. 149 do CTN), de forma que, reforça-se a tese de proteção à confiança do contribuinte, do ato jurídico perfeito e também à imutabilidade do lançamento.

No curso do processo executivo, deve-se ressaltar que não se pode falar em extinção da execução por vício do título executivo sem antes intimar a Fazenda Pública sobre este fato. O saneamento do título é uma prerrogativa do Fisco. Entretanto, caso se mantenha o curso do processo executivo, sem regularização e saneamento, teremos a extinção do processo sem resolução do mérito nos termos do art. 485, VI do Código de Processo Civil.

https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula392.pdf. Acesso em: 16 maio. 2020.

¹⁰² GODOI, Marilei Fortuna. Formação do título executivo. In: FILHO, João Aurino de Melo (Coord). **Execução Fiscal Aplicada: análise programática do processo de execução fiscal**. 2 ed. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 57.

¹⁰³ Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149. (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. Brasília, DF. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20 abr. 2020).

4.6 PROCEDIMENTOS PARA RESPONSABILIZAÇÃO

4.6.1 Sócio cujo nome consta na certidão de dívida ativa

Conforme já exposto neste trabalho, o art. 204 do CTN aduz que o crédito tributário regularmente inscrito e constituído em dívida ativa, sendo alicerce para lavratura da CDA, goza de presunção de certeza e liquidez, valendo-se como prova pré-constituída.

Traz-se à tona então a discussão por muitos anos discutida na doutrina e jurisprudência se há responsabilidade do sócio-gerente, cujo nome consta na CDA, para responder – ou não – pelos débitos em aberto da pessoa jurídica.

Não se pode deixar de lado sobre estema o entendimento já consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, no qual, a partir do julgamento do REsp 1.104.900/ES, no qual, estabeleceu que a partir do momento em que o nome do sócio constar no título, incumbirá ao sócio provar que não se aplicam as hipóteses do art. 135 do CTN, quais sejam, dissolução irregular, atos com excesso de poderes e infração ao estatuto e contrato social da empresa.

Vejamos então a ementa do REsp 1.104.900/ES:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". 2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

A partir deste julgado, firmou-se no Tribunal da Cidadania, pela Primeira Seção, a Tese nº 103. Vejamos:

Se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'.

Impende salientar que, muito embora haja tese consolidada, a Fazenda Pública não pode valer-se discricionariamente da inclusão dos sócios na CDA, tendo em vista que o art. 135 do CTN não versa sobre a responsabilidade objetiva. É necessário que haja apuração de responsabilidade, com observância aos princípios da ampla-defesa e do contraditório para os sócios inclusos. Inclusive, para que este título goze da presunção de certeza e liquidez, é imprescindível que haja processo administrativo prévio em sua constituição (Art. 201 do CTN).

Leonardo Nunes Marques, sob este tema, assevera que promover a inscrição do sócio em dívida ativa sem prévia apuração de responsabilidade ainda no âmbito administrativo, representa flagrante restrição de direito ao contribuinte, de forma que, deve ser respeitado o seu direito de ampla-defesa e contraditório, sob pena de violação ao devido processo legal.¹⁰⁴

Lenice S. Moreira de Moura e Fátima Larisse de Farias Mascena ainda aduzem que a presunção de certeza e liquidez não são características da CDA se, no momento da sua formação, não houver observância a todos os parâmetros legais estabelecidos.¹⁰⁵

À luz do art. 134 do CTN, tendo em vista a subsidiariedade presente neste artigo, não há a possibilidade de ser averiguada tal responsabilidade no momento no processo administrativo. Se aplicado tal artigo, a responsabilidade terá que ser discutida na execução fiscal. Não há espaço para discussão antes do ajuizamento do processo executivo.

Mais uma vez, Renato Lopes Becho apregoa que a responsabilidade de terceiro, é tema próprio da execução fiscal. Têm-se que o primeiro pressuposto para a sua

¹⁰⁴ MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade tributária do sócio e a inscrição em dívida ativa: requisitos e procedimento. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 179, ago. 2010, p. 106.

¹⁰⁵ MOURA. Lenice S. Moreira de; MASCENA, Fátima Larisse de Farias. A exceção de pré-executividade como meio de defesa diante da ilegalidade de redirecionamento da execução fiscal: sinalização para uma mudança jurisprudencial no âmbito do STF e do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 202, jul. 2012, p. 97.

incidência é a impossibilidade econômica de adimplir com a obrigação tributária, de forma que, ela somente será verificada no processo executivo judicial. Inclusive, esta responsabilidade tributária poderá ser discutida em um incidente processual, a partir da oposição de Embargos à Execução ou então pela apresentação de Exceção de Pré-Executividade, a depender de como as provas se apresentem no curso do processo.¹⁰⁶

Diante do que fora exposto, pode-se afirmar que nas hipóteses de responsabilização à luz do art. 135 do CTN, deverá ser apurada a responsabilidade ainda no processo administrativo, sendo observada todas as garantias constitucionais ao contribuinte. Sob a ótica do art. 134 do CTN, por ser uma forma de responsabilidade subsidiária, somente poderá ser apurada durante o processo executivo judicial.

4.6.2 Sócio cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa

Ultrapassada a explanação sobre o sócio cujo nome consta em dívida ativa, deve-se explicar também as hipóteses quando o sócio não consta inscrito no título executivo.

Passaremos então destacar a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal – após o seu ajuizamento – em face de outro sujeito passivo que não participou do procedimento de formação do título fiscal e, paulatinamente, não consta seu nome em dívida ativa.

Com base nos brocardos de Milton Flaks¹⁰⁷, primeiramente, é preciso tomar sobre o momento da ocorrência da causa de responsabilização, de forma que, é necessário analisar se a Fazenda Pública tinha conhecimento do caso à época da sua ocorrência.

Com o intuito de sanear a ausência do nome responsável no título executivo, nas hipóteses de causa de responsabilização anterior à constituição de crédito

¹⁰⁶ BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 204, set. 2012, p. 50.

¹⁰⁷ FLAKS, Milton. **Comentários à lei de execução fiscal**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981, p. 138-139.

tributário, o Doutrinador João Aurino de Melho Filho aduz que somente restaria à Fazenda Pública, desde que não violado o prazo decadencial de 5 anos, o desfazimento do lançamento tributário anterior com o conseqüente cancelamento da Certidão de Dívida Ativa. Deste cancelamento e desfazimento, revisa-se de ofício o título, para inclusão na via administrativa do no responsável, resultando, de forma conexas, na confecção de uma nova CDA.¹⁰⁸

Se a causa de responsabilização se der após a constituição do crédito tributário, pode-se afirmar que é dispensável a descrição do nome do devedor quando da sua constituição. Para estes casos, bastaria a Fazenda Pública peticionar em juízo, requisitando a inclusão no polo passivo do possível devedor, para que seja analisado o seu pleito.

Este mesmo raciocínio também se aplica aos casos em que a Fazenda Pública não tinha conhecimento sobre os fatos que poderiam ensejar a responsabilização quando ocorreu o lançamento tributário. Apesar do fato ser contemporâneo ao nascimento da obrigação, ele não era conhecido em virtude de omissão de um dever legal ou até em virtude de uma malícia do possível devedor. Lembremos que ninguém poderá se beneficiar da própria torpeza.

Portanto, conforme explanado, se a causa de responsabilização se der após o ajuizamento da execução fiscal, não será necessário qualquer ato adicional no âmbito administrativo, de forma que, poderá ser o possível devedor incluso diretamente no polo passivo da execução fiscal. Lembremos também o que dispõe o art. 149 no CTN, no qual, aduz que salvo nas hipóteses de revisão de ofício ou anulação do lançamento, os seus elementos não poderão ser modificados, sujeitando-se, inclusive, a preclusão.

Sob uma ótica diametralmente oposta, Tiago Bana Franco sustenta que esta discussão não pode ser feita no bojo do processo executivo, tendo em vista que este processo só admite a forma mitigada do contraditório.¹⁰⁹

¹⁰⁸ MELO FILHO, João Aurino. Modificações no pólo passivo da execução fiscal: conseqüências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: FILHO, João Aurino de Melo (Coord). **Execução Fiscal Aplicada: análise programática do processo de execução fiscal**. 2 ed. Salvador: Juspodivm, 2013, p.310.

¹⁰⁹ FRANCO, Tiago Bana. Aspectos processuais da ilegitimidade passiva e da responsabilidade dos sócios-gerentes de sociedades limitadas nas execuções fiscais. **Revista Tributária e Finanças Públicas**, ano 18, n. 90, jan/fev. 2010, p. 255.

Inclusive, este é o posicionamento do Juiz Federal Baiano Paulo Roberto Lyrio Pimenta, no qual, aduz o autor que existe uma submissão de um ônus ao administrado, à medida em que ele deverá oferecer bens à penhora para fazer prova de que não ocorreu o fato de responsabilização por meio dos embargos à execução. Segundo o doutrinador, restringe-se, de forma desproporcional, o direito de defesa do administrado.¹¹⁰

Desta forma, diante do que fora exposto, pode-se notar que há uma grande discussão acerca do tema e das formas que o jurisdicionado detém para poder se defender no processo judicial e administrativo. Ainda não há consolidado na doutrina e jurisprudência um posicionamento sobre o tema.

¹¹⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 211, abr. 2013, p. 154.

5 DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL

5.1 CONCEITO DA EXECUÇÃO FISCAL

No curso do surgimento da execução fiscal, pode-se dizer que ela tratada de forma genérica no Código de Processo Civil, aplicando-se as normas gerais à todas execuções. Antes da edição do CPC, esta modalidade executória era tratada pelo Decreto Lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938. Vejamos o art. 1º deste Decreto:

Art. 1º. A cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública (União, Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios), em todo o território nacional, será feita por ação executiva, na forma desta lei. Por dívida ativa entendem-se, para esse efeito, a proveniente de impostos, taxas, contribuições e multas de qualquer natureza; foros, laudêmos e alugueres; alcances dos responsáveis e reposições.

Parágrafo único: A dívida proveniente de contrato será cobrada pela mesma forma, quando assim for convencionado.

Por se tratar de uma modalidade de execução com inúmeras particularidades, a Fazenda Pública necessitava de meios mais eficientes e céleres para cobrança de crédito fiscal, de forma que, foram concedidas prerrogativas e instituído um processo autônomo para a execução fiscal.

E é desta forma que surge a Lei de Execução Fiscal (LEF), no qual, dispôs sobre a cobrança judicial de uma dívida regularmente inscrita, aplicando-se a norma especial ante o Código de Processo Civil, sendo este regramento aplicado agora subsidiariamente, conforme destacado pelo art. 1º da LEF.¹¹¹

Desta forma, entende-se por execução fiscal a ação prevista na LEF que tem por objetivo conceder ao Fisco um instrumento próprio e célere para a cobrança de débitos inscritos em dívida ativa, sendo eles tributários ou não tributários. Nada mais é que o meio encontrado pela Fazenda Pública para requerer o adimplemento de obrigações de contribuintes inadimplentes.

¹¹¹ Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil. (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. Brasília, DF. 22 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 02 maio. 2020.)

Esta ação tem como fundamento basilar a existência de um título executivo extrajudicial - conforme já fora exposto - sendo ele a Certidão de Dívida Ativa (CDA), no qual, servirá de embasamento para fins de cobrança da dívida inscrita.

Analisando as lições de Daniel Amorim Assunção Neves, este título é tão singular, que é o único que pode ser formado sem nenhuma participação do devedor ou de terceiros, de forma que, apenas o credor pode compor a multicitada certidão. Esta é uma característica resultante da boa-fé do Estado e da presunção de legalidade do ato administrativo, permitindo ao Estado ser o único capaz de formar títulos de forma unilateral.¹¹²

A partir da leitura deste tema, é imprescindível verificar o que se entende como dívida ativa, nos termos da Lei de Execuções Fiscais. Vejamos:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. § 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.¹¹³

A referência que o art. 2º da LEF faz à Lei n. 4.320/1964 refere-se, especificamente, ao seu art. 39. Vejamos o caput:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

§ 2º - 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. [...]

§ 4º - A receita da Dívida Ativa abrange os créditos mencionados nos parágrafos anteriores, bem como os valores correspondentes à respectiva

¹¹² NEVES, Daniel Amorim Assunção. **Manual de Direito Processual Civil**. 3 ed. São Paulo: Editora Método, 2011, p. 899.

¹¹³ 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. Brasília, DF. 22 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 19 maio. 2020.

atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo de que tratam o art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o art. 3º do Decreto-lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

§ 5º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

Pode-se auferir, portanto, que ao passo em que a CDA goza da presunção relativa de certeza e liquidez, ela pode ser considerada um título executivo extrajudicial. Ultrapassada então a questão da dívida ativa e sua relação com a execução fiscal, tão comentada no presente trabalho, poderemos então adentrar na seara da execução fiscal em si.

5.2 PROCEDIMENTO

Quando se observa o ajuizamento de uma execução fiscal, é necessário trazer à tona que esta modalidade de execução contém inúmeras particularidades, que acabam por distingui-la do processo executivo previsto no CPC, de forma que, são concedidas inúmeras prerrogativas para a Fazenda Pública. Observar-se-á neste tópico algumas destas prerrogativas.

5.2.1 Legitimidade ativa e passiva

No que se refere ao procedimento da execução fiscal, primeiramente é imperioso tomar conhecimento sobre àqueles que detém a legitimidade para ajuizar a presente ação. Conforme já exposto acima, o art. 1º da LEF versa sobre a legitimidade da propositura da execução judicial para cobrança da Dívida Ativa, de forma que, a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e respectivas autarquias terão legitimidade, sendo regidos por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Expostos quem tem legitimidade para propor a presente ação, também é necessário destacar contra quem pode ser promovida a execução fiscal. O art. 4º da supracitada legislação traz consigo um rol taxativo sobre a legitimidade passiva. A execução fiscal poderá então ser promovida em face do devedor, fiador, do espólio,

da massa falida, do responsável (nos termos da lei), por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou jurídicas, entre outros.

5.2.2 Petição inicial

Uma das peculiaridades da execução fiscal é, justamente, ser uma petição simples, com grande afinco ao princípio da celeridade e da economia processual. Há nesta ação uma simplicidade quanto aos documentos apresentados. De acordo com o art. 6º da LEF, a petição inicial deverá ser ajuizada com os seguintes requisitos: a) juízo a qual é dirigida; b) pedido; c) requerimento de citação e, por fim, d) certidão de dívida ativa que fará parte integrante.¹¹⁴

Quanto ao requisito “a”, é de fácil solução encontrar o juízo que deve ser dirigido. Para delimitar a competência devemos observar as partes envolvidas no processo, de forma que, é necessário tomar muito cuidado. Explica-se: por muitas vezes, para indicar o juízo competente, analisa-se o tributo devido, o que é errôneo. Vejamos o art. 109, I da CF/88¹¹⁵:

Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar:

I - as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;

Ou seja, as demandas que envolvam a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras (que é o caso da Execução Fiscal), deverão ser ajuizadas perante a Justiça Federal. Por exclusão, não se tratando de nenhuma das hipóteses elencadas, o trâmite dar-se-á na Justiça Estadual.

¹¹⁴ Art. 6º - A petição inicial indicará apenas: I - o Juiz a quem é dirigida; II - o pedido; e III - o requerimento para a citação. § 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita. § 2º - A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico. § 3º - A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial. § 4º - O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais. 9

¹¹⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 maio. 2020.

Quanto ao item “b”, deve-se indicar que o pedido está exposto nos fatos e fundamentos jurídicos expostos na CDA, tendo em vista a sua lavratura indicando a fundamentação legal.

Por fim, quanto ao item “c”, traz inúmeras peculiaridades no que se refere à citação. O art. 8º da LEF estabelece que a citação dar-se-á por carta, com aviso de recepção (Conhecido como AR), dispondo à Fazenda Pública a prerrogativa de requerer a citação de outra forma. Este pedido de citação alternativo deverá ser instruído na petição inicial. Ademais, cumpre ressaltar que existe a peculiaridade no processo executivo, de forma que, a citação não precisar ser pessoal, bastando que seja entregue no endereço indicado do executado. Sob o tema, o STJ já se posicionou:

Nos termos do art. 8º, inc. I, da Lei de Execuções Fiscais, para o aperfeiçoamento da citação basta que seja entregue carta citatória no endereço do executado, colhendo o carteiro o ciente de quem a recebe, ainda que seja outra pessoa, que não o próprio citando. 2. Somente quando não lograr êxito na via posta e for frustrada a localização do executado por oficial de justiça, fica o credor autorizado a utilizar-se da citação por edital, conforme disposto no art. 8º inc. III, da citada Lei de Execuções Fiscais.¹¹⁶ (grifo nosso)

Importante frisar que a LEF não dispõe, em nenhum momento, sobre a necessidade de se ter o nome do credor, sua qualificação e seus respectivos dados. Mas, lembremos que o CPC é aplicado de forma subsidiária, de forma que, tais informações são imprescindíveis para o prosseguimento do processo. A LEF também afasta a necessidade de requisição de produção de provas, de forma que, a Fazenda Pública poderá produzir após o ajuizamento da ação, caso julgue imprescindível, tendo em vista que a CDA é prova pré-constituída.

5.2.3 Procedimentos expropriatórios

Ao analisar o art. 7º da LEF, após o recebimento da petição inicial pelo Juiz competente, uma série de atos deverão ser adotados para o prosseguimento do feito.¹¹⁷

¹¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 432.189/SP. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF. 26 ago. 2003.

¹¹⁷ Art. 7º - O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para: I - citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º; II - penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia; III - arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar; IV - registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou

Desta forma, tendo sido citada a parte contrária, é aberto o prazo de cinco dias para o devedor adimplir com a dívida, contados a partir da citação, conforme o art. 8º da LEF. Caso não queira adimplir, poderá garantir a execução, oportunizando, conseqüentemente, a possibilidade de oposição dos Embargos à Execução.

Na hipótese do devedor não promover estes dois atos (garantia em juízo ou pagamento do débito tributário), aplica-se o caput do art. 185-A do CTN¹¹⁸. *In verbis*:

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

A nomeação de bens do executado é um ônus. Ao passo em que o art. 185-A preceitua a indisponibilidade, em uma primeira vista, transforma a nomeação de bens em um dever. Não feita a nomeação e não encontrados bens, será decretada a indisponibilidade do patrimônio do executado. Esta indisponibilidade tem relação somente com a alienação, de forma que, o devedor pode usar e fruir do bem, podendo até oferece-lo em garantia de outras dívidas. Só não poderá alienar.

Cumprir destacar ainda que caso existam bens passíveis de penhora, lavrar-se-á o termo de penhora, no qual, deverá conter a avaliação dos bens, com arrimo no que dispõe o art. 13 da LEF. Lavrado este termo, deverá o devedor ser intimado da penhora, contando-se, a partir deste momento, o prazo para oposição dos Embargos à Execução.

No entanto, por muitas vezes, a avaliação dos bens penhorados não satisfaz a garantia integral do débito cobrado pela Fazenda Pública, de forma que, poderá ser realizado o chamado reforço à penhora por meio de requerimento da Fazenda Pública. Tal procedimento não poderá ser feito de ofício pelo juízo de piso, conforme entendimento consolidado pelo STJ. Vejamos:

outras despesas, observado o disposto no artigo 14; e V - avaliação dos bens penhorados ou arrestados. (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. Brasília, DF. 22 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 22 maio. 2020.

¹¹⁸ BRASIL. **Lei nº 5.869**, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF. 11 jan. 1973. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869.htm. Acesso em: 22 maio. 2020.

2. O artigo 15, da Lei nº 6.850/80, dispõe que: Art. 15 – Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz: I – ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro, ou fiança bancária; e II – à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no art. 11, bem como o reforço da penhora insuficiente. 3. A seu turno, o art. 685 do CPC prevê, verbis: “Art. 685. Após a avaliação, poderá mandar o juiz, a requerimento do interessado e ouvida a parte contrária: I – reduzir a penhora aos bens suficientes, ou transferi-la para outros, que bastem à execução, se o valor dos penhorados for consideravelmente superior ao crédito do exequente e acessórios; II - ampliar a penhora, ou transferi-la para outros bens mais valiosos, se o valor dos penhorados for inferior ao referido crédito. **4. Destarte, consoante a dicção dos artigos 15, II, da LEF e 685 do CPC, não é facultada ao Juízo a determinação de substituição ou reforço da penhora, ao fundamento de insuficiência do bem constrito.** 5. É que o princípio do dispositivo, que vigora no Processo Civil, pressupõe que as atividades que o juiz pode engendrar ex officio não inibem a iniciativa da parte de requerê-las, não sendo verdadeira a recíproca. Em consequência, por influxo desse princípio, nas atividades que exigem a iniciativa da parte, o juiz não pode agir sem provocação.¹¹⁹ (grifo nosso)

De outro modo, no que se refere à expropriação do bem penhorado, a multicitada lei dispõe sobre a realização de leilão público para tal, conforme seu art. 23. Abre-se também a possibilidade da Fazenda Pública poder adjudicar o bem, antes ou depois do leilão, conforme o art. 24 da mesma legislação prevê.

Na hipótese do valor obtido através da avaliação do bem penhorado ou adjudicado conseguir perfazer o montante integral do crédito fazendário, ocorrerá a chamada extinção do processo, conforme dispõe o art. 156 do CTN.¹²⁰ Vejamos:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

¹¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.127.815/SP. Recorrente: José Carlos Simões Hossepian Lima e outro. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF. 24 nov. 2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17667100/recurso-especial-resp-1127815-sp-2009-0045359-2/inteiro-teor-17667101>. Acesso em: 22 maio. 2020.

¹²⁰ BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF. 11 jan. 1973. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869.htm. Acesso em: 22 maio. 2020.

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Não sendo possível adimplir integralmente o crédito tributário cobrado pela Fazenda Pública, o processo deverá prosseguir, com novos atos expropriatórios até sua satisfação integral.

5.3 MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO

Muito embora esteja previsto em nosso ordenamento o direito de satisfação do crédito tributário da Fazenda Pública, nos casos em que há inadimplência, existe também um conjunto de direitos e garantias previstos para que o contribuinte possa se opor a pretensão executiva do Estado.

Neste sentido, conforme será demonstrado, muito embora a CDA goze da presunção de liquidez e certeza, esta presunção é relativa, de forma que, se admite a prova em contrário. Não há um fator impeditivo para apreciação da matéria pleiteada, de forma que, pode-se questionar o processo executivo de diversas formas.

Neste tópico, analisar-se-á, de forma breve, os meios do qual o executado poderá garantir seu direito na esfera judicial, provocando a atividade jurisdicional e apresentando formas de impugnação ao processo executivo. Vejamos então as formas de defesa do executado nos casos de redirecionamento da execução fiscal sem aplicação do IDPJ.

5.3.1 Embargos à execução fiscal

Primeiramente, os Embargos à Execução Fiscal não trilham pela sistemática do CPC/2015, aplicando-se este diploma apenas de forma subsidiária, tendo em vista que a própria LEF traz uma sistemática específica para esta modalidade de defesa do executado.

Entretanto, há uma grande discussão doutrinária sobre o diploma a ser aplicado neste incidente, principalmente no que se refere à possibilidade de ajuizamento desta ação sem oferecimento de garantia, em desobediência ao que dispõe o art. 16, §1 da LEF, sendo esta a lei especial. Veremos então, neste tópico, a forma que poderá ser oferecida a garantia, os procedimentos necessários para ajuizamento desta ação e as discussões jurisprudenciais sobre o tema.

No que se refere ao procedimento previsto na LEF, devemos destacar o art. 16 a 20 deste diploma, que estabelece regras gerais sobre o tema. Assim, os Embargos à Execução Fiscal deverão ser endereçados ao mesmo juízo em que tramita a execução, mesmo em autos apartados, sugerindo ainda que sejam oferecidos com cópia integral da execução, como forma de precaver a interposição de recurso aos Tribunais Superiores em face de uma sentença desfavorável.¹²¹

O art. 16 da LEF estabelece que os embargos deverão ser oferecidos no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir do: a) depósito; b) juntada da prova de fiança bancária ou do seguro garantia; c) intimação da penhora. Embora a própria LEF determine o início do prazo com o depósito, é pacífico no STJ que o termo *ad quo* para oposição dos Embargos à Execução é a data da intimação do depósito.¹²²

Ao realizar o depósito, conforme assevera o doutrinador Theodoro Jr., deve ocorrer a documentação via termo nos autos, com uma posterior intimação do executado para que ofereça os embargos. Mesmo que não se trate da penhora propriamente dita, é uma *conditio sine qua non* que conste este termo.¹²³

No que se trata o item “b”, deve-se observar que a questão do seguro garantia foi incluso pela Lei n. 13.043/2014, sendo um grande prestígio à questão da menor onerosidade. Ao passo do item “c”, a LEF dispõe de forma cristalina que o prazo começa a correr a partir da intimação à penhora. Como a LEF não estabelece a forma de contagem do prazo, deve ser aplicada a sistemática subsidiária do CPC, contando-se o prazo em dias úteis ao passo da intimação.

Uma das grandes discussões sobre o tema toma alicerce a partir da leitura do §1, do art. 16 da LEF. Conforme a sua leitura, não são admissíveis Embargos à

¹²¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, **Processo Tributário**. São Paulo: Editora Gen, 2018.

¹²² CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017.

¹²³ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

Execução antes da garantia da própria execução. Esta posição coadunava, antigamente, com os ditames estabelecidos pelo art. 737 do CPC/1973. Vejamos:

Art. 737. Não são admissíveis embargos do devedor antes de seguro o juízo:
I - pela penhora, na execução por quantia certa; II - pelo depósito, na execução para entrega de coisa.

Este é um entendimento que vigora até os dias hodiernos, mesmo com a edição do CPC/2015 em seu art. 914. Existe uma discussão grande sobre a necessidade – ou não – da garantia do débito para que se tenha os requisitos de admissibilidade do Embargos à Execução.

Há uma mitigação na jurisprudência sobre a necessidade de apresentar a garantia, no sentido de permitir o seu oferecimento parcial ou quando houver hipossuficiência comprovada do executado.

Na hipótese de garantia parcial, deve-se mencionar o julgamento do REsp nº 1.127.815/SP, julgado de forma repetitiva, no qual, estabeleceu-se a premissa de que a insuficiência do valor penhorado como garantia não é o bastante para que se julgue extinto os embargos do devedor, sendo defeso ao juiz, inclusive, que determine de ofício o reforço da penhora insuficiente.¹²⁴

Existe ainda a discussão quando houver a insolvência do executado, motivo pelo qual não há sequer a possibilidade do reforço à penhora.

Machado Segundo assevera que o direito de oposição dos embargos deve ser mantido, sob pena do Estado convalidar a teratológica realidade de confisco de bens do contribuinte, sem que seja oportunizado ao contribuinte o direito de defesa, de forma que, restarão caracterizados o desprezo pelos direitos fundamentais constitucionalmente adquiridos.¹²⁵

Não merece ser esquecido que o executado também é titular do direito à tutela jurisdicional, de forma que, na hipótese de ser indevida a execução, ainda que fundada na CDA que goza da presunção de certeza e liquidez, não é possível cercear

¹²⁴ A insuficiência de penhora não é causa bastante para determinar a extinção dos embargos do devedor, cumprindo ao magistrado, antes da decisão terminativa, conceder ao executado prazo para proceder ao reforço, à luz da sua capacidade econômica e da garantia pética do acesso à justiça. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.127.815/SP. Recorrente: José Carlos Simões Hossepian Lima e outro. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF. 24 nov. 2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17667100/recurso-especial-resp-1127815-sp-2009-0045359-2/inteiro-teor-17667101>. Acesso em: 22 maio. 2020.)

¹²⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, **Processo Tributário**. São Paulo: Editora Gen, 2018, p. 387.

ao executado o direito de provocar o Poder Judiciário, que irá efetuar o controle de legalidade pertinente às matérias do processo judicial.¹²⁶

Ultrapassada as questões acima, sobre a (des)necessidade de garantia integral do débito, permeia-se ainda pelas lições de Machado Segundo, no qual, feito o depósito necessário para o ajuizamentos do embargos, o levantamento da quantia pela Fazenda Pública somente poderá ser feito após o trânsito em julgado da sentença que julgou improcedente os Embargos à Execução e, somente com este depósito, faz cessar a responsabilidade pela atualização e juros de mora.¹²⁷

O Desembargador Leandro Paulsen, ao passo em que comenta o § 2 do art. 16, nos Embargos à Execução deverão ser aduzidos toda a matéria de defesa pertinente, podendo requerer provas, arrolar até três testemunhas e juntar documentos, de forma que, viabiliza-se a discussão sobre o lançamento, sobre o processo administrativo com a respectiva certidão, sobre o procedimento de execução e até sobre o mérito do tributo que se visa cobrar.¹²⁸

Sob esta ótica, nos casos em que se tenha o redirecionamento da execução fiscal sem instauração do IDPJ, poderá o Executado, dispondo de patrimônio para garantir o crédito fazendário, opor Embargos à Execução para discutir a necessidade de instauração do multicitado instituto para que se tenha o redirecionamento. Inclusive, por ter caráter de ampla cognição, poderá se produzir provas nesta ação.

Diante do que fora exposto, pode-se afirmar que este meio de impugnação pode ser oposto para que seja declarada a ilegitimidade do débito executado, tendo, inclusive, natureza cognitiva. Nesta senda, ainda que sejam opostos sem a garantia integral da execução fiscal, podem, consoante posicionamento consolidado do STJ, ser admitidos e processos como uma ação autônoma, correndo em autos apartados à execução fiscal, com clara intenção de privilegiar o princípio da celeridade e da

¹²⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, **Processo Tributário**. São Paulo: Editora Gen, 2018, p. 230.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 228.

¹²⁸ PAULSEN, Leandro. *Leis de Processo Tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal*. São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 503.

economia processual, tendo em vista que se evita a propositura de uma nova ação, com as mesmas partes, mesmas causas de pedir, só mudando o nome.¹²⁹

5.3.2 Exceção de pré-executividade

A Exceção de Pré-Executividade foi um importante marco criado para os direitos do executado, sendo construído a partir de uma evolução doutrinária e jurisprudencial. Não há previsão legal em nosso ordenamento e sua história tem como marco inicial as execuções em face da Cia Siderúrgica Mannesmann em 1966.

O jurista Alexandre Rego explica o surgimento deste mecanismo, de forma que, a referida companhia vinha sendo vítima de execuções fiscais embasadas em títulos que continham a assinatura falsa de um dos seus sócios. Ao passo deste fato, Pontes de Miranda, ao ser chamado para elaborar um parecer sobre o caso, manifestou-se favoravelmente à possibilidade da defesa do executado apresentar defesa dentro do processo executivo. Nas palavras do jurista, a execução confina interesses gerais que exigem que o juízo se preocupe mais com uma boa decisão do que decidir por si só.¹³⁰

Embora o mecanismo tenha sido criado por Pontes de Miranda, passados os últimos anos, houveram inúmeras transformações sociais que acabaram por culminar na Súmula 393 do STJ. *In verbis*:

A exceção de pré-executividade é espécie excepcional de defesa específica do processo de execução, admitida, conforme entendimento da Corte, nas hipóteses em que a nulidade do título possa ser verificada de plano, bem como quanto às questões de ordem pública, pertinentes aos pressupostos processuais e às condições da ação, desde que desnecessária a dilação probatória¹³¹.

¹²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 758.266 – MG (2005/0095634-3). Recorrente: Malacco Amarante Comércio Exterior LTDA e outros. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Teori Zavascki. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7220715/recurso-especial-resp-758266-mg-2005-0095634-3-stj/relatorio-e-voto-12968072>. Acesso em: 23 maio. 2020.

¹³⁰ REGO, Alexandre. **Processo de Execução Fiscal – Aspectos Jurídicos Controvertidos**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2006. p.135.

¹³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 915.503 – PR (2007/0004029-5). Recorrente: Edmilson Hagemeyer – Sócio. Recorrido: Tokio Marine Brasil Seguradora S/A. Relator: Ministro Hélio Quaglia Barbosa. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8840478/recurso-especial-resp-915503-pr-2007-0004029-5/inteiro-teor-13926112>. Acesso em: 23 maio. 2020.

Em apertada síntese, a exceção de pré-executividade reside na ideia de reação ou oposição à execução, visando impedir constrições no patrimônio do devedor, nos casos em que a execução possua vícios que não demandem dilação probatória, podendo, inclusive, serem opostas à qualquer tempo. É, inclusive, o posicionamento do STJ.¹³²

Cândido Dinamarco defende a possibilidade de defesa do executado na própria execução por simples requerimento, especialmente nos casos em que não demandar dilação probatória. Segundo o autor, é preciso superar o mito dos embargos, que acaba levando juízes a uma espera desnecessária, postergando o conhecimento de questão que poderiam ter sido suscitadas previamente.¹³³

Hélio Apoliano Cardoso entende que esta modalidade de defesa do executado constitui um remédio jurídico que pode ser usado a qualquer tempo, sempre que se queira contestar a certeza, a liquidez e a exigibilidade do título executivo por meio de prova inequívoca, independentemente de prévia segurança do juízo.¹³⁴

A jurisprudência também é pacífica no sentido de que esta ação poderá ser oposta nas situações que os vícios possam ser declarados de ofício pelo juízo competente.

1. É da essência do processo de execução a busca da satisfação rápida e eficaz do credor. Por esse motivo, o nosso sistema processual estabeleceu como condição específica dos embargos do devedor a segurança do juízo, capaz de tornar útil o processo após a rejeição dos embargos. 2. Todavia, a doutrina e a jurisprudência, diante da existência de vícios no título executivo que possam ser declarados de ofício, vem admitindo a utilização da exceção de pré-executividade, cuja principal função é a de desonerar o executado de proceder à segurança do juízo para discutir a inexecutabilidade de título ou a iliquidez do crédito exequendo. 3. As exceções de pré-executividade

podem ser suscitadas nos próprios autos da execução e, por isso, sem necessidade de segurança do juízo. O que impende esclarecer é que não se pode promiscuir a categorização das exceções de pré-executividade, posto que isso reduziria o processo executivo destinado à rápida satisfação do credor num simulacro de execução, transmudando-se em tutela cognitiva ordinária. 4. A nulidade da CDA só pode ser declarada em face da inobservância dos requisitos formais previstos nos incs. do art. 202 do CTN. 5. A suposta falta de citação do executado no processo no processo executivo fiscal é tema sujeito à apreciação em sede de embargos à execução, de ampla cognição.¹³⁵ (grifo nosso)

¹³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 218.743/RS. Relator: Ministro Ruy Aguiar.

¹³³ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Execução Civil**. 8 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2002, p. 468.

¹³⁴ CARDOSO, Hélio Apoliano. **Exceção de pré-executividade: teoria e prática**. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Leme, 2009, p. 52.

¹³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 533.451/RS. Relator: Ministro Luiz Fux.

E assim sendo, este foi um importante mecanismo criado para aqueles indevidamente executados, que, até então, eram devedores de quantia certa executada pela FN. Ao prescindir da garantia em juízo, àqueles que não tenham condições financeiras para arcar com os custos dos Embargos à Execução ou não tenham bens passíveis de penhora, puderam exercer o seu direito de defesa garantido constitucionalmente.

E assim sendo, tendo em vista que o redirecionamento da execução fiscal para o sócio que não estava regularmente inscrito na CDA presume-se um vício de ordem pública, pode-se dizer que, a partir do momento que não demande-se uma dilação probatória, poderá a presente ação ser ajuizada para questionar o redirecionamento feito pela Fazenda Pública.

5.4 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A desconsideração da personalidade jurídica busca, em primeiro âmbito, afastar a autonomia patrimonial inerente a constituição da pessoa jurídica no intuito de abranger os bens dos sócios presentes no contrato social, de forma que, requer o adimplemento dos débitos imputados às empresas presentes no polo passivo da cobrança.

5.4.1 Análise da legislação pátria

No ordenamento tributário, a questão da responsabilidade, conforme restará demonstrado nos próximos parágrafos, está presente nos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

A responsabilidade, na letra da lei, é uma sanção e deve ser observado os critérios objetivos e subjetivos previsto no art. 135 da Lei Federal acima citada, de forma que, seja constituído e respeitado o devido processo legal e, em especial, o princípio do contraditório e da ampla-defesa na constituição do título executivo extrajudicial.

Sob um primeiro olhar crítico, o Código de Tributos e o Código Civil parece ter efeitos conexos, elencando de forma clara as hipóteses no qual os diretores, gerentes e sócios poderão ser responsabilizados por débitos tributários perante o Fisco, seja ele Municipal, Estadual, Distrital ou Nacional.

Nesta linha de raciocínio, a doutrina hodierna brasileira debate três formas. Veremos a seguir pelas razões descortinadas.

No que tange à primeira corrente, muito embora o art. 50 do Código Civil de 2002 dê um entendimento de regra geral no que tange à desconsideração, pode-se afirmar que ela não irá se aplicar de igual modo no que tange ao direito tributário, de forma que, nesta seara do direito, os interesses tutelados contém uma espécie de presunção de desconsideração por conta dos casos delineados pelos arts. 134 e 135 do CTN.¹³⁶

O segundo entendimento doutrinário sobre o tema reside na ideia de que a desconsideração deve ser considerada válida, sempre partindo da premissa do redirecionamento do débito para o sócio-gerente quando este praticar quaisquer atos de confusão patrimonial ou abuso de direito, tal qual as hipóteses previstas e elencadas no Código Tributário Nacional. Nesta corrente, ajuizada a execução em face da pessoa jurídica, é possível requerer o redirecionamento da pretensão executiva, caso não sejam encontrados bens em nome da pessoa jurídica que possam garantir a execução.¹³⁷

Neste cenário, têm-se a terceira corrente doutrinária, que defende a ideia de dois procedimentos distintos para a imputação de responsabilidade dos sócios. Analisa-se primeiramente o lançamento do crédito tributário e sua respectiva constituição, de forma que, a autoridade competente deve analisar se a ocorrência do fato é capaz de resultar na responsabilidade tributária dos sócios. O que não se pode é, após a constituição do crédito tributário, abrir procedimento específico para analisar se o ato enseja a responsabilidade tributária. Em suma: após o lançamento, que constitui o crédito tributário, o sistema brasileiro somente permite que o sócio seja

¹³⁶ WESENDONCK, Tula. Desconsideração da personalidade jurídica: uma comparação do regime adotado no direito civil e no direito tributário. **Revista dos Tribunais**, v. 101, n. 915, jan./2012, p. 366.

¹³⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena. A responsabilidade tributária e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica no Novo Código de Processo Civil. In: SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Novo CPC e o processo tributário**. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p. 38.

responsabilizado, aplicando, de forma conexa, a norma individual e concreta a responsabilidade por meio de decisão judicial.¹³⁸

O que se observa é: o centro gravitador entre as discussões doutrinárias acima explanadas é a necessidade – ou não – de lei que regule o tema em específico, para abranger a responsabilidade dos sócios e também a desconsideração da personalidade jurídica.

Importante, então, se ater ao princípio da legalidade, vetor hermenêutico do nosso ordenamento que acaba por instituir as limitações ao poder de tributar. Sendo fundamental o da legalidade, de tal modo que a desconsideração somente seria admitida nos casos em que a lei tributária expressamente a autorizasse, ao contrário da aplicação da teoria em outros ramos do direito” (Silva, 2002, p. 95-96).

Esta narração mantém intrínseca relação com a segunda corrente doutrinária, de forma que, para caracterização da possibilidade – ou não – deste incidente, deve-se analisar os requisitos em lei.

Surge portanto, o debate acerca de qual lei deverá ser editada para a previsão das normas gerais tributárias acerca da responsabilidade. Neste sentido, interpretando-se a desconsideração como uma imputação de responsabilidade obrigacional, poderá ser inserida na seara tributária por meio de lei ordinária.¹³⁹

Sob outra ótica, uma parte da doutrina entende que é necessário a edição de lei complementar para a previsão de normas gerais de direito tributário, levando em conta o tempo de constituição do crédito tributário, de forma que, jamais, nem sob a mais remota hipótese, pode-se confundir com o lançamento tributário.

Nas palavras do doutrinador Rafael de Castro Oliveira, “constituída a obrigação tributária, é verificado o abuso de personalidade jurídica, especificando em que situação o Direito brasileiro o reconhece. [...] Este artigo funciona apenas em âmbito judicial, quando o crédito tributário já está constituído (e até por esse motivo não há

¹³⁸ QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica no CPC/2015 e a responsabilidade tributária: primeira impressão. *In*: SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Novo CPC e o processo tributário**. São Paulo: Foco Fiscal, 2015.

¹³⁹ BERNARDES, Flávio Couto. A desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicabilidade no direito tributário: uma análise comparativa com o instituto de responsabilidade tributária. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 464.

conflito com o princípio da legalidade, já que este artigo não trata da constituição do crédito tributário.

Conforme aduz o doutrinador Orlando Gomes, o direito de crédito acima descrito surge de uma obrigação e obrigação é um vínculo jurídico em virtude da qual uma pessoa fica adstrita a satisfazer uma obrigação em proveito de outra.¹⁴⁰

Há ainda quem defenda uma completa incompatibilidade entre o referido instituto e o direito tributário, tendo em vista que, a Carta Magna de 1988, definiu que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais e organizacionais quando se trata de matéria de legislação tributária, principalmente quando se trata na definição do sujeito passivo, ora contribuinte.¹⁴¹

Ainda nesta corrente, há uma defesa massiva da incompatibilidade dos princípios vetores da desconsideração e a responsabilidade tributária. A primeira, constituída pelos princípios da equidade e da justiça, enquanto, diametralmente opostos, a responsabilidade tributária é norteadada pela legalidade estrita e a tipicidade.¹⁴²

Por fim, existe ainda um terceiro entendimento, este diametralmente oposto à completa inaplicabilidade da desconsideração na seara tributária, no qual, reiteram a norma geral antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único do CTN.¹⁴³

Nesta corrente doutrinária, defende-se a convicção da possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica ao desconsiderar a forma e a estrutura

¹⁴⁰ GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Editora Forense, p. 15.

¹⁴¹ BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade de terceiros e desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grande questões atuais do direito tributário**. Vol. 16. São Paulo: Dialética, p. 296.

¹⁴² SILVA, Alexandre Couto. **Aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. São Paulo: LTr, 1999, p. 119.

¹⁴³Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (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. Brasília, DF. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 13 nov. 2019.)

do negócio jurídico, no intuito de abranger a obrigação tributária que gerou o tributo e identificou o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.¹⁴⁴

O negócio jurídico em questão é o contrato social (celebrado *inter partes*), de forma que, sua constituição e forma são passíveis de afastamento.

5.4.2 Portaria nº 180 da Procuradoria da Fazenda Nacional

Expostos os posicionamentos doutrinários acerca do tema, em 25 de fevereiro de 2010, a Procuradoria da Fazenda Nacional firmou entendimento quanto ao assunto por meio da Portaria nº 180.¹⁴⁵

Diante desta portaria, pôde-se observar que há uma grande discussão no que tange a responsabilidade tributária e sua aplicação prevista no ordenamento nacional.

¹⁴⁴ WALD, Arnold; MORAES, Luiza Rangel de. Da desconsideração da personalidade jurídica e seus efeitos tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 233.

¹⁴⁵ Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial. Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: I – excesso de poderes; II - infração à lei; III - infração ao contrato social ou estatuto; IV - dissolução irregular da pessoa jurídica. [...] Art. 4º Após a inscrição em dívida ativa e antes do ajuizamento da execução fiscal, caso o Procurador da Fazenda Nacional responsável constate a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 2º, deverá juntar aos autos documentos comprobatórios e, após, de forma fundamentada, declará-las e inscrever o nome do responsável solidário no anexo II da Certidão de Dívida Ativa da União. Art. 5º Ajuizada a execução fiscal e não constando da Certidão de Dívida Ativa da União o responsável solidário, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, munido da documentação comprobatória, deverá proceder à sua inclusão na referida certidão. Parágrafo único. No caso de indeferimento judicial da inclusão prevista no caput, o Procurador da Fazenda Nacional interporá recurso, desde que comprovada, nos autos judiciais, a ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria. Art. 6º Ante a não comprovação, nos autos judiciais, das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, não sendo o caso de prosseguimento da execução fiscal contra o devedor principal ou outro codevedor, deverá requerer a suspensão do feito por 90 (noventa) dias e diligenciar para produção de provas necessárias à inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União, conforme disposto no art. 4º desta Portaria. Parágrafo único. Não logrando êxito na produção das provas a que se refere o caput, o Procurador da Fazenda Nacional deverá requerer a suspensão do feito, nos termos do art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. (BRASIL. Procuradoria da Fazenda Nacional. Portaria nº 180, de 25 de fevereiro de 2010. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2010/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2019.)

Segundo entendimento da PGFN, via publicação da referida Portaria, a responsabilidade é sempre, em todas as hipóteses, solidária.

A Portaria confere poderes além do devido aos Procuradores da Fazenda Nacional, de forma que, poderão incluir os responsáveis tributários na CDA diante da simples averiguação de ocorrências caracterizadas como infrações à lei, ao contrato social ou estatuto e dissolução irregular da empresa, colocando de lado o procedimento administrativo necessário e em xeque a ampla-defesa e o contraditório.¹⁴⁶

Indaga-se então se o momento oportuno para que haja o redirecionamento da execução seja feito no âmbito da execução fiscal sem a existência de um processo administrativo prévio e sem o incidente multicitado. A natureza da execução, conforme já exposto, não é a de cognição.

O Superior Tribunal de Justiça, na sua 1ª Seção de Direito Público, composta pela 1ª e 2ª Turmas tem entendimentos divergentes sobre o tema.

Vejam os entendimentos da 1ª Turma:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO A PESSOA JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO "DE FATO". INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CASO CONCRETO. NECESSIDADE. 1. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica (art. 133 do CPC/2015) não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual, originalmente, foi ajuizada a execução, mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo o nome não estando no título executivo, o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN. 2. Às exceções da prévia previsão em lei sobre a responsabilidade de terceiros e do abuso de personalidade jurídica, o só fato de integrar grupo econômico não torna uma pessoa jurídica responsável pelos tributos inadimplidos pelas outras. **3. O redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí porque, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora.** 4. Hipótese em que o TRF4, na vigência do CPC/2015, preocupou-se em aferir os elementos que entendeu necessários à caracterização, de fato, do grupo econômico e, entendendo presentes, concluiu pela solidariedade das pessoas jurídicas, fazendo menção à legislação trabalhista e à Lei n. 8.212/1991, dispensando a instauração do incidente, por compreendê-lo

¹⁴⁶ BERTAGNOLLI, Danielle. *Revista de Estudos Tributários*, n. 110, jul./ago. 2016, p. 285.

incabível nas execuções fiscais, decisão que merece ser cassada. 5. Recurso especial da sociedade empresária provido. (grifo nosso).¹⁴⁷

E agora o da 2ª Turma:

REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. I - Impõe-se o afastamento de alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, quando a questão apontada como omitida pelo recorrente foi examinada no acórdão recorrido, caracterizando o intuito revisional dos embargos de declaração. II - Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão que, em via de execução fiscal, deferiu a inclusão da ora recorrente no polo passivo do feito executivo, em razão da configuração de sucessão empresarial por aquisição do fundo de comércio da empresa sucedida. III - Verificado, com base no conteúdo probatório dos autos, a existência de grupo econômico e confusão patrimonial, apresenta-se inviável o reexame de tais elementos no âmbito do recurso especial, atraindo o óbice da Súmula n. 7/STJ. **IV - A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014).** V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exige-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito. VI - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido. (grifo nosso)¹⁴⁸

Sendo assim, alguns autores aduzem que, promover a inserção do sócio na certidão de dívida ativa sem prévio ato de imputação da responsabilidade e debate desta matéria em via administrativa representa não franquear ao contribuinte o direito de

¹⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.775.269 – PR (2018/0280905-9). Recorrente: Agroindustrial Irmaos Dalla Costa LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/redirecionamento-execucao-requer.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2020.

¹⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.786.311 – PR (2018/0330536-4). Recorrente: CCD Transporte Coletivo S.A. – Em Recuperação Judicial. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1822539&num_registro=201803305364&data=20190514&formato=PDF. Acesso em: 20 jan. 2020.

apresentar administrativamente as suas razões de inconformismo com a restrição de direito que lhe é imposta, o que viola flagrantemente o princípio da ampla defesa e do devido processo legal (MARQUES, 2010, p.102-118).

Na visão de Hamilton Oliveira Filho, “efetuado o lançamento somente contra a pessoa jurídica, cabe à autoridade tributária, dentro do prazo decadencial, rever o lançamento com a disposição de todos os fundamentos que demonstrem haver responsabilidade de terceiro e, assim sendo, notificar o terceiro responsável” (Oliveira Filho, 2011, p. 106).

No que tange ao supracitado diploma administrativo, o STJ, tem entendido pela aplicação do art. 135 do CTN, de forma que, a aplicação deve ser restritiva, inserindo-se somente nas hipóteses de responsabilidade pessoal dos sócios na violação do estatuto, de lei comercial, contrato social ou na dissolução irregular.¹⁴⁹

Com efeito, ao inserir a possibilidade de redirecionamento da execução para os diretores, gerentes ou sócios nas hipóteses de infração já delineadas, nada mais estão fazendo senão inserindo justamente as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica. Assim, a partir do momento em que não se encontra na pessoa jurídica bens passíveis de penhora para que haja, de fato, a quitação do débito tributário, coadunando com a prática das infrações previstas no CTN, pode-se afirmar que é legítima a desconsideração da personalidade jurídica, valendo-se do redirecionamento da execução para o responsável tributário.¹⁵⁰

Tão robusto é este entendimento que, na visão de Douglas Yamashita, se houver o abuso de personalidade jurídica, findado no desvio de finalidade da empresa e, se houverem atos praticados com excesso de poderes, trazendo à baila o art. 135 do CTN, pode-se afirmar que o próprio CTN induz ao reconhecimento de que este abuso provoca a desconsideração no âmbito tributário.¹⁵¹

¹⁴⁹ CALIENDO, Paulo. A aplicação do instituto de desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário. **Revista da Ajuris**, vol. 37, n. 119, set./2010, p. 127.

¹⁵⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena. A responsabilidade tributária e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica no Novo Código de Processo Civil. *In*: SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Novo CPC e o processo tributário**. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p. 52.

¹⁵¹ YAMASHITA, Douglas. Desconsideração da personalidade jurídica abusiva em direito tributário e previdenciário à luz do art. 129 da Lei nº 11.196/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 127, abr./2006, p. 22.

A partir do momento em que não se localizam bens passíveis de adimplemento da obrigação tributária e, paulatinamente, praticado alguma das hipóteses elencadas no art. 134, VII e 135, do Código Tributário Nacional, pode-se afirmar que restam configurados os pré-requisitos para instauração deste incidente no bojo da execução, estando autorizado as partes legítimas a requererem este procedimento.

6 CONCLUSÃO

Diante do exposto, pode-se afirmar que o princípio da autonomia patrimonial, tão basilar nas construções e relações empresariais em nosso ordenamento, pode ser considerado como um marco divisório entre os bens da sociedade e dos seus sócios constituídos, de forma que, este patrimônio da sociedade deverá responder pelas obrigações contraídas pela empresa.

Em detrimento deste princípio, os sócios perceberam que havia uma blindagem patrimonial do seu patrimônio, de forma que, começaram a surgir inúmeros casos de abuso de direito da figura da personalidade jurídica, podendo ser o desvio de finalidade ou até fraude aos credores.

Com o advento destes fatores, o ordenamento jurídico pátrio, visando proteger e dar garantias aos credores, editou a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, que foi se aperfeiçoando durante o tempo, surgindo inúmeras vertentes e discussões sobre o tema.

Neste termos, o redirecionamento da execução fiscal ao sócio, diretor ou até o gerente, somente poderá ocorrer nas hipóteses em que haja, de fato, a incidência dos arts. 134, VII e 135 do CTN.

Para que apure a responsabilidade tributária nestes casos não se pode deixar de lado o devido processo legal. A Fazenda Pública, nestes casos, deve proporcionar o contraditório e a ampla defesa ainda na seara administrativa – sendo este o momento oportuno para apuração de responsabilidade. O processo executivo, por sua natureza intrínseca de execução, não é o momento para que se tenha esta apuração.

Somente oportunizando os direitos constitucionais do contribuinte é que o título executivo extrajudicial gozará da presunção de certeza e liquidez.

E não é porque restou caracterizado a incidência dos artigos acima, que a apuração da responsabilidade tributária deverá se dar no momento da execução. Na execução fiscal existe uma clara incompatibilidade existente entre a ampla cognição e o trâmite processual em si, de forma que, não poderá se requerer cognição plena

para fins de apuração da responsabilidade tributária. Não é o momento adequado para tal prática.

Na vanguarda das transformações jurídicas, o novo Código de Processo Civil trouxe consigo a previsão do IDPJ, de forma específica, se atendo claramente aos princípios constitucionais de ampla-defesa, contraditório e segurança jurídica, tendo em vista também a celeridade processual destes casos.

Não se pode, nem sob a mais remota hipótese, se deixar de lado a ampla-defesa e o contraditório.

Este incidente processual, de acordo com o delineado neste trabalho, está presente nos arts. 133 a 137 do Código de Processo Civil. Pode ser iniciado por requerimento do Ministério Público ou qualquer parte interessada, de forma inicial ou incidental, variando de acordo com o caso concreto e as suas nuances. Ao fazer este pedido, deverá o órgão instituir provas com capacidade probatória suficiente as suas alegações, sob pena de indeferimento. Deferido, o juiz que concedeu determinará a citação da parte contrária para apresentação de contestação, se atendo, claramente, aos princípios acima destacados.

Sendo assim, diante do que fora exposto, pode-se afirmar que nos tempos hodiernos, a Portaria nº 180 da Procuradoria da Fazenda Nacional, que acaba por regular o tema no que tange ao seu redirecionamento, não coaduna com o que é disposto no Código de Processo Civil, de forma que, ao incluir o nome dos diretores, sócios e até gerentes na CDA (Certidão de Dívida Ativa), sem o devido procedimento e as precauções necessárias, não se atenta aos princípios norteadores do nosso sistema processual, sejam eles a ampla-defesa e também o contraditório, além de desvirtuarem o processo executivo ante a sua clara antinomia com a instrução probatória.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Nathália de Araújo O. De Oliveira. **A defesa na execução fiscal de crédito tributário: análise da eficiência da exceção de pré-executividade**. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, Alagoas, 2019.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4 ed. São Paulo: Editora Método, 2010, p. 349.

ALMEIDA, Joaquim Canuto Mendes de. **A contrariedade na instrução criminal**. Tese (Livre Docência em Direito Processual). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, 1937.

ARRUZZO, Vitor Iorio. A regra constitucional do devido processo legal e a tempestividade da prestação jurisdicional: privilégios inconstitucionais da Fazenda Pública. **Revista de Estudos Tributários**, nº 74, p. 104.

AZAMBUJA, Mariana Menna Barreto. Os limites da desconsideração da personalidade jurídica. **Revista Síntese Direito Empresarial**, São Paulo, n. 24, p. 48, jan./fev.2012.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001, p. 1010.

BAUM, Adler. Aporias sobre o sócio irresponsável e a irresponsabilidade do sócio em matéria tributária. **Revista de Estudos Tributários**, ano 9, n. 68, jul./ago. 2009, p. 23-24.

BECHO, Renato Lopes. Desdobramento das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 204, set./2012, p. 50.

_____. Responsabilidade de terceiros e desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grande questões atuais do direito tributário**. Vol. 16. São Paulo: Dialética, p. 296.

BERNARDES, Flávio Couto. A desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicabilidade no direito tributário: uma análise comparativa com o instituto de responsabilidade tributária. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 464.

BERTAGNOLLI, Danielle. **Revista de Estudos Tributários**, n. 110, jul./ago., 2016, ed. especial, p. 277.

BONFIM, Natália Bertolo. A desconsideração da personalidade jurídica na lei anticorrupção. **Revista dos Tribunais**, v. 947, 2014, p.91.

BRAGA NETTO, Felipe Peixoto. **Teoria dos ilícitos civis**. 2 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 maio. 2020.

_____. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração de Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF. 26 mar. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 27 abr. 2020.

_____. **Decreto nº 3.708**, de 10 de janeiro de 1919. Regula a constituição de sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Rio de Janeiro, RJ. 10 jan. 1919. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-3708-10-janeiro-1919-570962-publicacaooriginal-94061-pl.html>. Acesso em: 13 nov. 2019.

_____. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF. 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 13 nov. 2019.

_____. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF. 16 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 14 nov. 2019.

_____. **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. Brasília, DF. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 13 nov. 2019.

_____. **Lei nº 5.869**, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF. 11 jan. 1973. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869.htm. Acesso em: 22 maio. 2020.

_____. **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. Brasília, DF. 22 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 02 maio. 2020.

_____. **Lei nº 8.078**, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF. 11 set. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm. Acesso em: 13 nov. 2019.

_____. **Lei nº 8.934**, de 18 de novembro de 1994. Dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins e dá outras providências. Brasília, DF. 18 nov. 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8934.htm. Acesso em: 27 abr. 2020.

_____. Procuradoria da Fazenda Nacional. Portaria nº 180, de 25 de fevereiro de 2010. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2010/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2019.

_____. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 748**, de 28 de junho de 2007. Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Brasília, DF. 28 jun. 2007. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15695>. Acesso em: 27 abr. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 432.189/SP. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF. 26 ago. 2003.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 533.451/RS. Relator: Ministro Luiz Fux.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.004.900/SP (2016/02800380-0). Recorrente: Ricardo Augusto Ricardo. Recorrido: Banco do Brasil S/A. Relatora: Ministra Presidente do STJ.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.127.815/SP. Recorrente: José Carlos Simões Hossepian Lima e outro. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF. 24 nov. 2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17667100/recurso-especial-resp-1127815-sp-2009-0045359-2/inteiro-teor-17667101>. Acesso em: 22 maio. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.775.269 – PR (2018/0280905-9). Recorrente: Agroindustrial Irmaos Dalla Costa LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/redirecionamento-execucao-requer.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.786.311 – PR (2018/0330536-4). Recorrente: CCD Transporte Coletivo S.A. – Em Recuperação Judicial. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&seque ncial=1822539&num_registro=201803305364&data=20190514&formato=PDF. Acesso em: 20 jan. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 218.743/RS. Relator: Ministro Ruy Aguiar.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 758.266 – MG (2005/0095634-3). Recorrente: Malacco Amarante Comércio Exterior LTDA e outros. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Teori Zavascki. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7220715/recurso-especial-resp-758266-mg-2005-0095634-3-stj/relatorio-e-voto-12968072>. Acesso em: 23 maio. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 915.503 – PR (2007/0004029-5). Recorrente: Edmilson Hagemeyer – Sócio. Recorrido: Tokio Marine Brasil Seguradora S/A. Relator: Ministro Hélio Quaglia Barbosa. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8840478/recurso-especial-resp-915503-pr-2007-0004029-5/inteiro-teor-13926112>. Acesso em: 23 maio. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 962.838 – BA (2007/0145215-1). Recorrente: Fábio Ramos Ribeiro. Recorrido: Município de Salvador. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6203635/recurso-especial-resp-962838-ba-2007-0145215-1/inteiro-teor-12334778?ref=juris-tabs>. Acesso em: 25 maio. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 430**. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. Acesso em: 22 abr. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 430**. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. Acesso em: 20 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 103400/SP. Relator: Rafael Meyer.

CALIENDO, Paulo. A aplicação do instituto de desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário. **Revista da Ajuris**, vol. 37, n. 119, set./2010, p. 127.

CANNEL, Isabella. *The doctrine of piercing the corporate veil in the United Kingdom*. In: MARQUES, Jader. **Desconsideração da personalidade jurídica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 185.

CARDOSO, Hélio Apoliano. **Exceção de pré-executividade: teoria e prática**. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Leme, 2009, p. 52.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003, p. 537.

COELHO, Fábio Uihôa. As teorias da desconsideração. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 267.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 730.

COMPARATO, Fábio Konder. Direito e deveres fundamentais em matéria de propriedade. In: STROZAKE, Juvelino José (org.). **A questão agrária e a justiça**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p.139.

_____. **Função social da propriedade de bens de produção**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 34.

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3 ed. São Paulo: Editora Noeses, 2017, p. 307.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 465.

DIAS, Tiago Bologna. Limites da responsabilidade do sócio cujo nome consta da CDA – contextualização dos precedentes e legislação pertinentes. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 200, maio/2012, p. 99.

DIDIER JR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. I. 21 ed. Salvador: JusPodivm, 2010, p. 602.

_____. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento**. 6 ed. São Paulo: Editora Juspodivm, 2006, p. 34.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Execução Civil**. 8 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2002, p. 468.

_____; GRINOVER, Ada Pellegrini. **Novas Tendências do Direito Processual**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito das famílias**. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010, p. 379.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 29-30.

FILIPPO, Luciano Gomes. Da responsabilidade do sócio na jurisprudência do STJ: erros e acertos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 19, n. 100, set./out. 2011, p. 345-346.

FLAKS, Milton. **Comentários à lei de execução fiscal**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981, p. 138-139.

FRANCO, Tiago Bana. Aspectos processuais da ilegitimidade passiva e da responsabilidade dos sócios-gerentes de sociedades limitadas nas execuções fiscais. **Revista Tributária e Finanças Públicas**, ano 18, n. 90, jan/fev. 2010, p. 255.

GODOI, Marilei Fortuna. Formação do título executivo. In: FILHO, João Aurino de Melo (Coord). **Execução Fiscal Aplicada: análise programática do processo de execução fiscal**. 2 ed. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 55.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Editora Forense, p. 15.

GONÇALVES, Marco Fratzezi. Ainda a dissolução irregular: redirecionamento da execução fiscal e data de obtenção de poderes de administração da sociedade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 198, mar./2012, p. 105.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena. A responsabilidade tributária e o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica no Novo Código de Processo Civil. In: SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Novo CPC e o processo tributário**. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p. 38.

HUNT, Bishop Carleton. **The development of the business corporation in England: 1800-1867**. Cambridge: Harvard University Press, 1936.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade societária no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 49.

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas**. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 64.

LEONEL, Ricardo de Barros. **Reflexões em torno do denominado “redirecionamento da execução fiscal” ao sócio: processo societário**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012, p. 636.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, **Processo Tributário**. São Paulo: Editora Gen, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. II. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008, p. 586.

_____. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 445.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. 8 ed. São Paulo: Editora Dialética, 2015.

_____. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial** [livro eletrônico]. 4 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2019.

MARQUES, José Frederico. **Manual de Direito Processual Civil**. 10 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1983, p. 169

MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade tributária do sócio e a inscrição em dívida ativa: requisitos e procedimento. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 179, ago. 2010, p. 106.

MEDEIROS, Pedro Jorge. Meios de defesa do contribuinte no direito brasileiro. RTrib 63/55, jul/2005. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito processual tributário: processo tributário** [livro eletrônico]. 1. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

MELO FILHO, João Aurino. Modificações no pólo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: FILHO, João Aurino de Melo (Coord). **Execução Fiscal Aplicada: análise programática do processo de execução fiscal**. 2 ed. Salvador: Juspodivm, 2013, p.310.

MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. **A Companhia: breve história de uma ideia revolucionária**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2003, p. 80-89.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008, p. 105-106

MOTTA FILHO, Marcello Martins. Tutela antecipada em matéria tributária: os tribunais frente à concessão da tutela antecipada em matéria tributária. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito processual tributário: processo tributário**. 1 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

MOURA, Lenice S. Moreira de; MASCENA, Fátima Larisse de Farias. A exceção de pré-executividade como meio de defesa diante da ilegalidade de redirecionamento da execução fiscal: sinalização para uma mudança jurisprudencial no âmbito do STF e do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 202, jul. 2012, p. 97.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. 3 ed. São Paulo: Editora Método, 2011, p. 899.

OLIVEIRA, J. Lamartine Corrêa de. **A dupla crise da pessoa jurídica**. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 259-555.

PAULSEN, Leandro. Leis de Processo Tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal. São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 503.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 211, abr. 2013, p. 154.

QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de. O incidente de descon sideração da personalidade jurídica no CPC/2015 e a responsabilidade tributária: primeira impressão. In: SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Novo CPC e o processo tributário**. São Paulo: Foco Fiscal, 2015.

REDONDO, Bruno Garcia. Aspectos processuais da descon sideração da personalidade jurídica: breves apontamentos. **Revista Dialética de Direito Processual**, São Paulo, n. 112, jul. 2012, p. 18.

REGO, Alexandre. **Processo de Execução Fiscal – Aspectos Jurídicos Controvertidos**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2006. p.135.

REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica (*disregard doctrine*). **Revista dos Tribunais**, n. 410, 1969, p. 14.

SABBAG, Eduardo. **Manuel de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 938.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.244-251.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 1 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 510.

SILVA, Alexandre Couto. **Aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. São Paulo: LTr, 1999, p. 119.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 92-93.

TAKANO, Caio Augusto. Análise da Portaria n. 713/2011 em Face da Jurisprudência do STJ e do Art. 135 do Código Tributário Nacional – Limites à Responsabilização dos Sócios e Administradores. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº. 206. São Paulo: Editora Dialética, 2012, p. 67.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

WALD, Arnold; MORAES, Luiza Rangel de. Da desconsideração da personalidade jurídica e seus efeitos tributários. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 233.

WARDE JR., Walfrido Jorge. **Responsabilidade dos sócios**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 187 e ss.

WESENDONCK, Tula. Desconsideração da personalidade jurídica: uma comparação do regime adotado no direito civil e no direito tributário. **Revista dos Tribunais**, v. 101, n. 915, jan./2012, p.354.

WORMSER, I. Maurice. ***Disregard of the corporate fiction and allied corporation problems***. New York: Baker, Voorhis and Company, 1927, p. 01-41.

YAMASHITA, Douglas. Desconsideração da personalidade jurídica abusiva em direito tributário e previdenciário à luz do art. 129 da Lei nº 11.196/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 127, abr./2006, p. 22.

ZAVASCKI, Francisco Prehn. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN e o processo de execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 193, out./2011, p. 55.