



# **FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO**

**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU***

**DIREITO TRIBUTÁRIO**

**JÚLIO CÉSAR LEITÃO ENCARNAÇÃO**

**DISSOLUÇÃO IRREGULAR E A RESPONSABILIDADE  
TRIBUTÁRIA DO GESTOR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA**

Salvador  
2018

**JÚLIO CÉSAR LEITÃO ENCARNAÇÃO**

**DISSOLUÇÃO IRREGULAR E A RESPONSABILIDADE  
TRIBUTÁRIA DO GESTOR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de Direito  
e Gestão como requisito parcial para a obtenção de grau  
de Especialista em Direito Tributário.

Salvador  
2018

**JÚLIO CÉSAR LEITÃO ENCARNAÇÃO**

**DISSOLUÇÃO IRREGULAR E A RESPONSABILIDADE  
TRIBUTÁRIA DO GESTOR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA**

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito Tributário pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2018

## AGRADECIMENTOS

Acima de tudo, agradecer a Deus por estar me proporcionando este momento e por toda a sorte de bênçãos que tem preparado sobre para minha vida.

À minha família, de um modo geral, em especial tios e avós e irmãos.

Ao meu pai, Edmário Santos da Encarnação (*in memoriam*), à minha mãe, Rita Conceição Dias Leitão, igualmente pelo dom da vida, e por ser um grande exemplo de luta e superação para alcançar os objetivos. Também agradeço por todos os conselhos que foram dados para que fosse possível realizar esse sonho, assim como pela preocupação, confiança, amor e carinho.

Aos professores da pós-graduação realizada na FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO, que em brilhantes exposições nortearam o estudo do Direito Tributário, bem como dos princípios constitucionais tributários, em especial a Ângelo Boreggio, Eduardo Sabaag, e Daniela Borges.

Enfim, agradeço a todos aqueles que de alguma maneira, contribuíram para a realização da presente monografia.

## RESUMO

Analisar de maneira pormenorizada os aspectos atinentes à responsabilidade tributária de terceiro, uma das espécies da sujeição passiva tributária amparadas pelo ordenamento pátrio, é um trabalho cansativo, tendo em vista a existência de poucos pontos de convergência jurisprudencial e doutrinário. Durante esse trabalho, serão abordados por diversas vezes elementos que, em razão da importância e pertinência, demonstram a necessidade de conferir um novo modelo de interpretação às definições relacionadas ao estudo do instituto com um possível reexame de conceitos atuais, trazendo uma interpretação que não fuja das garantias constitucionais ofertadas ao contribuinte pelo legislador pátrio ao exercer o Poder Constituinte Originário. É importante trazer argumentos demonstrando, de forma objetiva, que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, que tem origem de uma revelação de riqueza do contribuinte, pode recair sobre terceiros. Mas é importante destacar que nessa situação específica, a responsabilidade não irá ocorrer em razão de uma relação com o fato gerador de uma eventual obrigação tributária, e sim em razão de práticas que caracterizam uma violação à lei e um enfraquecimento dos objetivos pretendidos pela Fazenda Pública em arrecadar para os cofres públicos o montante devido, possibilitando o redirecionamento da execução fiscal para o responsável pelo prejuízo. O principal objetivo desse trabalho é estabelecer meios para a obtenção de resultados favoráveis.

**Palavras-chave:** Responsabilidade tributária. Sujeição passiva. Reexame. Poder Constituinte Originário. Terceiros. Violação à Lei. Enfraquecimento. Objetivo. Redirecionamento da Execução Fiscal. Trabalho.

## ABSTRACT

To analyze in detail the aspects related to the tax liability of third parties, one of the species of passive taxation under the protection of the country, is a tiresome work, considering the existence of few points of jurisprudential and doctrinal convergence. During this work, elements that, due to the importance and pertinence, will be discussed several times, demonstrate the need to confer a new model of interpretation on the definitions related to the study of the institute with a possible reexamination of current concepts, bringing an interpretation that does not flee of the constitutional guarantees offered to the taxpayer by the native legislator in exercising the Original Constituent Power. It is important to bring forward arguments demonstrating, objectively, that the responsibility for compliance with the tax obligation, which originates from a revelation of the taxpayer's wealth, may be passed on to third parties. But it is important to emphasize that in this specific situation, liability will not occur due to a relationship with the event that generates a tax liability, but rather due to practices that characterize a violation of the law and a weakening of the objectives pursued by the Public Treasury in collecting the amount due to the public coffers, making it possible to redirect the tax execution to the person responsible for the loss. The main objective of this work is to establish means to obtain favorable results.

**Keywords:** Tax liability. Passive attachment. Review. Original Constituent Power. The 3rd. Violation of the Law. Weakening. Goal. Redirection of Fiscal Execution Job.

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURA

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

CF/1988 – Constituição Federal de 1988

CC/02 – Código Civil de 2002

C/C – Combinado com

CDC – Código de Defesa do Consumidor

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CPC/15 – Código de Processo Civil de 2015

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CTN – Código Tributário Nacional

PIS/PASEP – Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PFN – Procuradoria da Fazenda Nacional

REsp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

§ – Parágrafo

§§ – Parágrafos

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>10</b>
<b>2 ASPECTOS DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA: A FIGURA DO CONTRIBUINTE, RESPONSÁVEL E SUBSTITUTO TRIBUTÁRIOS</b>	<b>13</b>
2.1 CONCEITO DE CONTRIBUINTE	14
2.2 DESDOBRAMENTOS DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	16
2.3 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A SUJEIÇÃO PASSIVA	22
<b>3 LANÇAMENTO COMO ATO CONSTITUTIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>26</b>
3.1 INTRODUÇÃO DA ATIVIDADE DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL	27
3.2 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO QUE CONSTITUI O CRÉDITO TRIBUTÁRIO	29
3.3 INSTAURAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	32
3.4 O LANÇAMENTO E A OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.	34
<b>4 DÍVIDA ATIVA E EXECUÇÃO FISCAL</b>	<b>38</b>
4.1 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA	40
4.2. LEGITIMADOS NA RELAÇÃO PROCESSUAL JURÍDICO-TRIBUTÁRIA	46
4.3. COBRANÇA JUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA EM FACE DO CONTRIBUINTE PESSOA JURÍDICA E A FUTURA OCORRÊNCIA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR	52
<b>5 O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA O SÓCIO-GERENTE EM FACE DA OCORRÊNCIA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR</b>	<b>61</b>
5.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE O ENCERRAMENTO DAS PESSOAS JURÍDICAS	62
5.2 DIFERENÇAS EXISTENTES ENTRE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL	68
5.3 A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA E O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA O SÓCIO-DIRETOR	73
<b>6. CONCLUSÃO</b>	<b>84</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>86</b>

## INTRODUÇÃO

A necessidade de esclarecimento das dúvidas que englobam a responsabilidade tributária em razão da prática de ato ilícito pode ser compreendida como um dos trabalhos mais complicados no Direito Tributário, pois traz situações especiais nas quais os bens de um terceiro passam a responder pela manifestação de riqueza e o acréscimo patrimonial de outrem.

O principal objetivo deste trabalho está atrelado à análise pormenorizada do instituto da sujeição passiva tributária em razão da prática de ato ilícito cujo resultado imediato esteja relacionado com a dissolução irregular. Tem como propósito oferecer uma avaliação mais detalhada aos institutos, principalmente se tratando de medidas que são implementadas no âmbito da execução, pois um dos pressupostos para que a ação executiva passe a existir é justamente a necessidade de um título executivo que represente o crédito tributário devido.

Neste trabalho, iremos analisar a questão da interpretação do instituto da responsabilidade tributária sobre uma maneira instrumental, interligada com a interpretação contemporânea atribuída pelos tribunais superiores, entender as características da responsabilidade em razão de ato ilícito durante o processo de execução que implicam na aplicação do instituto conhecido como redirecionamento e esclarecer o equívoco interpretativo que ocorre no momento atual.

A responsabilidade atribuída ao sujeito passivo indireto não está relacionada apenas ao descumprimento de um preceito legal abstrato, mas sim do rompimento de uma relação de fidelidade que o sujeito ativo estabelece com o sujeito passivo da obrigação. Porém, o que acontece no mundo jurídico atual é o cultivo de maneira errada de que o processo executivo comporta espaço cognitivo alheio a incidentais processuais, presentes na legislação pátria, como no caso dos Embargos à execução, bem como de outra existente na doutrina e jurisprudência, como no caso da Exceção de Pré-Executividade.

Independentemente do fato de se apresentar inicialmente em uma situação de terceiro, o rompimento da relação de confiança demonstra, conseqüentemente, o aparecimento de situações capazes de configurar sua responsabilização pessoal pelo cumprimento da obrigação que estabeleceu em princípio a sujeição passiva da sociedade empresária, e configurada em moeda corrente. Mas a consolidação das relações sociais passa pela especificação das penalidades na forma da lei, e segundo Bobbio, essa consolidação apenas poderá se materializar com obediência às regras do jogo.

No decorrer desse trabalho, iremos priorizar o estudo da legalidade do processo administrativo e judicial tributários, pois da maneira que entendemos, a responsabilidade tributária possui vários desdobramentos instrumentais, tanto no âmbito administrativo, através do lançamento ou a apresentação da impugnação do crédito constituído, como no âmbito judicial, especialmente por meio da dissolução irregular na doutrina tributária, bem como nas hipóteses em que a Procuradoria da Fazenda, durante a Execução Fiscal, pedir o redirecionamento da Execução para o sócio-gerente que frustrou as expectativas do fisco receber o valor equivalente ao pagamento de tributos.

A análise dos desdobramentos originados pelo descobrimento da dissolução irregular por diligência oficial faz com que surja a permissão de ser atribuída a responsabilidade tributária a terceiro que, em razão da prática de atos com infração à lei, acabe fracassando as tentativas do sujeito ativo em obter o valor devido a título de tributos pela pessoa jurídica.

Nosso objetivo é fazer uma análise sobre o enquadramento legal da responsabilidade tributária no nosso âmbito jurídico.

É imprescindível a existência de uma Ação de Execução Fiscal em andamento, para que dessa forma, se tenha a possibilidade de aplicar o redirecionamento. A partir do momento que é detectada a dissolução irregular, verifica-se a demonstração do elemento subjetivo essencial exigido pelo Código Tributário Nacional, pois o gerente que age dessa maneira tem total conhecimento de que está praticando um ato ilegal, ou seja, dissolve a sociedade empresária sem comunicar aos órgãos competentes. Ademais, para que a Fazenda Nacional seja capaz de efetivar a sua pretensão executiva em face do sócio

negligente, é de fundamental importância que o nome do referido sócio esteja presente na Certidão de Dívida Ativa, documento que tem presunção de certeza e liquidez.

Dessa forma, concordamos com a presença de um entendimento arquitetado e sólido ao redor dos questionamentos atrelados à responsabilidade pessoal decorrente de ato praticado com infração à lei. Contudo, através dessa pesquisa, objetivamos apresentar de maneira simples e em algumas situações, progressista, o respeito aos preceitos jurisdicionais que tem como objetivo flexibilizar as regras da responsabilidade tributária e a verificação dos preceitos constitucionais indestrutíveis.

É imprescindível mencionar a importância com que os revolucionários de 1789, através da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, ratificada em 26 de agosto do mesmo ano, em seu preâmbulo, transmitindo as noções da incontestável reflexão jurídica, compreendendo que “a ignorância, o esquecimento ou o desrespeito aos direitos humanos são as únicas causas dos males públicos e da corrupção dos Governos.

## 2 A FIGURA DO CONTRIBUINTE, RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO E SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO

Começando da hipótese na qual o Código Tributário Nacional especifica quais são os sujeitos passivos da obrigação tributária nos arts. 121<sup>1</sup> e seguintes, este traz em sua escrita os conceitos de contribuinte e responsável tributário, figuras de importância para a compreensão dos aspectos gerais e as particularidades acerca da obrigação tributária. É importante a análise mais aprofundada das noções apresentadas pelo legislador no referido diploma legal.

É importante fazer um estudo não somente dos sujeitos passivos da relação tributária e outras situações referentes à substituição e responsabilidade tributária, mas também das obrigações existentes em lei, visando urgentemente a aquisição de recursos com o objetivo de realizar políticas públicas ou possibilitar o exercício da administração fiscal, bem como combater a evasão fiscal.

Para o esclarecimento dos institutos mencionados acima, não é necessário apenas a análise da sujeição passiva tributária, mas também das formas processuais disponibilizadas às partes e ao judiciário para concretização da necessidade de angariar recursos para os cofres públicos mediante atividade administrativa, caracterizando como elemento essencial da obrigação jurídica tributária e, em segundo plano, do mantimento da estrutura estatal.

De fundamental importância, verifica-se apenas como questão de justiça interpretativa, mostrar os aspectos atrelados ao sujeito passivo da obrigação tributária.

---

<sup>1</sup>**Art. 121 do Código Tributário Nacional.** Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

**Parágrafo único.** O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

## 2.1 CONCEITO DE CONTRIBUINTE

A verificação dos sujeitos se apresenta como condição de existência de qualquer relação jurídica obrigacional, e de fundamental importância para o entendimento da relação.

Genericamente, aquele que se beneficia das obrigações de dar, fazer ou não fazer é considerado sujeito ativo de uma relação obrigacional. No ramo do direito tributário, quem possui o poder de exigir o cumprimento da obrigação definida anteriormente em lei específica, através da capacidade tributária concedida pela Constituição, é a pessoa jurídica de direito público, qual seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, lembrando que essa capacidade ativa poderá ser delegada. É necessário observar o interesse do detentor da capacidade ativa no momento em que o sujeito passivo adota determinadas condutas.

Quanto ao sujeito passivo, este pode ser enquadrado como pessoa na qual sobrecai o direito potestativo do ente federativo. Em linhas gerais, é a pessoa encarregada de proceder de uma determinada maneira no interesse da Administração Pública (adotando uma conduta ou deixando de praticar alguma conduta).

Esse mesmo posicionamento é adotado pela relação tributária. Expõe regras que a especificam no que tange a outras relações, principalmente no caráter absolutamente pecuniário a ela relacionado – em outras ocasiões, especialmente aquelas em que a atitude do sujeito passivo definida como delituosa, existe uma determinação de uma sanção penal -, consoante se depreende do art. 113, § 1º, do CTN. Ocorre que, trazer uma interpretação da obrigação tributária apenas levando em conta o caráter patrimonial causaria um desrespeito à obrigação acessória que, de acordo com o próprio legislador, nos termos do art. 115, CTN, determina a prática ou a desistência de ato que não caracteriza obrigação principal e se dá no objetivo do recolhimento.

No âmbito da relação jurídica tributária, o contribuinte é o sujeito passivo direto, é a pessoa na qual sobrecai o dever de realizar, de acordo com o Código Tributário Nacional, o cumprimento pecuniário da obrigação.

De acordo com Ricardo Alexandre (2014, p. 287): “se a pessoa que manifesta a riqueza é a mesma obrigada a pagar o tributo, tal pessoa é sujeito passivo na modalidade contribuinte, uma vez que possui relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação.” Compreende-se que de acordo com o posicionamento do ilustre tributarista, o contribuinte demonstra que, além de ter uma relação pessoal com o Fisco, possui uma relação pessoal com o fato gerador. Entende-se que nessa relação não existem curvas, em razão da inexistência de um terceiro dando espaço para a formação de outro vínculo. O que se observa é tão somente uma relação entre a Administração Pública e o administrado; Fisco e contribuinte; credor e devedor; sujeito ativo e sujeito passivo. Em razão da abrangência conceitual colocada pelo legislador, conferir o título de sujeito passivo direto ao contribuinte é o que se faz de mais conveniente.

Com relação à ocorrência do fato gerador, é possível concluir quais os motivos levaram o legislador a utilizar desse termo. Somente em situações que demonstram a sua vontade, a exemplo de uma prestação de serviços, venda de bem imóvel, ou de uma mercadoria poderão ser consideradas como fato gerador de pagamento de tributos.

De alguma maneira, o contribuinte adquire disponibilidade econômica de notória repercussão jurídica. Dessa forma, os entes federativos criam os tributos, iniciando-se uma relação jurídica tributária, a fim de dividir com os demais administrados os benefícios adquiridos por uma pessoa, como por exemplo, através de uma prestação de serviço público.

Mas existem momentos diferentes na relação tributária. Apesar de ser demonstrada a capacidade contributiva da pessoa física ou jurídica, inexistente a obrigação de pagar o tributo, ou seja, estamos diante de uma hipótese de não incidência. Tais situações ocorrem em razão da imunidade, que é a dispensa constitucional do pagamento de impostos, bem como da isenção, que é a dispensa legal do pagamento de impostos.

No que tange à capacidade civil, esta é irrelevante na relação jurídica tributária, de modo que um contribuinte incapaz civilmente, pelo fato de não ter atingido a maioridade ou por incapacidade posterior, poderá realizar o fato gerador de um tributo e possuir a

obrigação de pagar o respectivo tributo, não prosperando o argumento da incapacidade civil como justificativa para o não pagamento do tributo.

Dessa forma, o contribuinte é a pessoa que está submetida em primeira hipótese, a uma tributação e, futuramente, de maneira efetiva, demonstra a riqueza a partir do momento que pratica condutas compatíveis com o disposto na origem da obrigação tributária, conhecida como hipótese de incidência. Mas existem fatos que não coadunam com esse raciocínio, passando a responsabilizar uma pessoa que não demonstra riqueza como a devedora do tributo.

De maneira subjetiva, o indivíduo continua não sendo o contribuinte, mas praticamente colabora com o ente federativo. Isso acontece a partir da verificação da responsabilidade pelo pagamento da obrigação tributária em razão da confirmação de acontecimento existente em lei ou hábil a possibilitar o referido resultado.

É o que se verifica quando estamos em uma situação de dissolução irregular da sociedade empresária. Em que pese o fato de ser caracterizada como a contribuinte, a simples verificação de evidências que possibilitam o redirecionamento da execução fiscal em face de terceiro faz com que o mesmo passe a ser o responsável integral da obrigação tributária e respondendo assim, com seus bens pessoais.

## 2.2 DESDOBRAMENTOS DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Nesse trabalho, é importante expor posicionamentos doutrinários sobre responsabilidade e substituição tributárias. Mas, como será visto posteriormente, tais concepções são extraídas da doutrina. Apesar do posicionamento adepto à diferença lógica, a lei estabelece como gênero a responsabilidade, enquanto que a substituição é uma das espécies da responsabilidade tributária.

Analisando os elementos da sujeição passiva tributária indireta, nós encontramos somente com uma categoria específica de responsabilidade amparada pela legislação tributária, a qual o propósito principal se restringe a conduzir todos os esforços para o

pagamento do crédito constituído por meio de atividade administrativa plenamente vinculada, qual seja, o lançamento.

Conforme leciona Hugo de Brito Machado (2017, p. 154): “a palavra “responsabilidade” liga-se à ideia de ter alguém de responder pelo descumprimento de um dever jurídico. Responsabilidade e dever jurídico não se confundem. A responsabilidade está sempre ligada ao descumprimento do dever, isto é, à não prestação. É a sujeição de alguém à sanção. Tal sujeição geralmente é de quem tem o dever jurídico, mas pode ser atribuída a quem não o tem.”

Com a finalidade de chegarmos a uma conclusão de que uma relação jurídica caracteriza a responsabilidade, é importante verificar a existência de conexão com o terceiro e o contribuinte ou terceiro e o fato gerador demonstrado pelo contribuinte. Tal situação se verifica no sentido de garantir o pagamento do tributo, colaborando ou garantindo a arrecadação.

Novamente, nas palavras de Ricardo Alexandre (2014, p. 303): “em apertada síntese, na responsabilidade “por substituição”, a sujeição passiva do responsável surge contemporaneamente à ocorrência do fato gerador. Já na responsabilidade “por transferência”, no momento do surgimento da obrigação, determinada pessoa figura como sujeito passivo, contudo, num momento posterior, um evento definido em lei causa a modificação da pessoa que ocupa o polo passivo da obrigação, surgindo, assim, a figura do responsável, conforme definida em lei.”

É imperioso ressaltar que a lei tributária não abrange explicitamente a expressão substituição tributária desligada ao termo responsabilidade. Entendimentos acerca do referido assunto podem ser completamente utilizados, a exemplo do Decreto nº 4524/02, que regula o PIS/PASEP e COFINS – estabelecidos nas leis complementares, nessa ordem, cujos arts. 4º e 5º ordenam:

**Art. 4º** Os fabricantes e os importadores de cigarros são contribuintes e responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins devidos pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 47 (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 3º, Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 53, e Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 5º).

**Parágrafo único.** A substituição prevista neste artigo não alcança o comerciante atacadista de cigarros, que está obrigado ao pagamento das

contribuições incidentes sobre a sua receita de comercialização desse produto.

**Art. 5º** Os fabricantes e os importadores dos veículos classificados nos códigos 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03 e 87.11, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ipi), aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, são responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento das contribuições devidas pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 48 deste Decreto (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43, e Medida Provisória nº 75, de 24 de outubro de 2002, art. 18).

**§ 1º** O disposto neste artigo não exime o fabricante ou importador da obrigação do pagamento das contribuições na condição de contribuinte.

**§ 2º** A substituição prevista neste artigo não se aplica às vendas efetuadas a comerciantes atacadistas de veículos, hipótese em que as contribuições são devidas em cada uma das sucessivas operações de venda do produto.

Conforme preceitua o art. 128 do Código Tributário Nacional<sup>2</sup>, a Lei pode atribuir de forma expressa a responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário a terceira pessoa, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou imputando-a a este em situação supletiva do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Mas existe uma circunstância especial prevista no próprio Código Tributário Nacional na qual a responsabilidade passa a ser atribuída a um terceiro que não apresenta nenhuma relação com o fato gerador. É o que acontece em situações de responsabilidade que aparecem durante o processo executivo e possui a legitimidade para atribuir a responsabilidade por ato ilegal aos sujeitos previstos no art. 137 do Código Tributário Nacional.

Nesse contexto, relevante é a questão de saber se a lei pode estabelecer que o contribuinte continua responsável pelo pagamento do imposto mesmo nos casos em que em sua relação com aquele a quem a lei atribuiu a responsabilidade tributária, tenha suportado o ônus correspondente, que lhe foi imputado pelo responsável, seja mediante desconto ou mediante acréscimo no preço de mercadoria ou serviço. Em outras palavras, é relevante a questão de saber se, atribuindo a lei ao fabricante, ou revendedor ou atacadista, de um produto a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente em

---

<sup>2</sup> **Art. 128 do Código Tributário Nacional.** 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.

operações posteriores e havendo esse fabricante, ou atacadista, cobrado daquele a quem fez a venda do produto o imposto correspondente às operações posteriores, a Fazenda pode, ou não, em face do inadimplemento de sua obrigação pelo responsável, cobrar o imposto do contribuinte.<sup>3</sup>

Ademais, possui a mesma relevância a responsabilidade de terceiro que é concedida de forma motivada em razão de crédito decorrente de obrigação tributária resultante da prática de ato com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional.

Nas palavras de Alexandre Mazza (2015, p. 511): “ocorre a sujeição passiva indireta por substituição quando, por expressa determinação legal, o dever de pagar tributo nasce para o substituto desde a ocorrência do fato gerador, assumindo tanto a obrigação principal como a acessória”

Nesse sentido, pode ser trazido a título de informação a situação relativa à retenção de disponibilidade econômica ou financeira na fonte. Essa circunstância coloca o substituto em situação de superioridade jurídica em relação ao substituído, que possui a obrigação de reter os valores na fonte.

Assim, “o exemplo mais conhecido é o da responsabilidade que a lei faz recair sobre a fonte pagadora dos rendimentos, no caso do imposto de renda das pessoas físicas. Nesse caso, o momento em que a fonte disponibiliza os rendimentos ou proventos, nasce a obrigação tributária relativa ao IRPF. O sujeito passivo já é a fonte pagadora, que possui o dever legal de efetuar a retenção e recolher o imposto devido aos cofres públicos federais.”<sup>4</sup>

Dessa forma, é demonstrado que a obrigação que recai sobre o substituto tributário possui natureza instrumental. O substituto não demonstra capacidade contributiva, e atua apenas como um colaborador no intuito de facilitar a arrecadação.

Diante das reflexões trazidas acima, verifica-se que o instituto da substituição tributária possui um caráter unicamente instrumental na qual a conduta do substituto

---

<sup>3</sup> MACHADO, 2017, p. 155.

<sup>4</sup> ALEXANDRE, 2014, p. 305.

deverá se ater à facilitação da entrada imediata aos cofres públicos do valor relativo a título de tributos.

A princípio, não cabe ao substituto, a incumbência do pagamento do tributo, uma vez que separa apenas o equivalente considerado como devido do substituto e repassa para o fisco, praticando uma atitude em consonância com a lei. Nas palavras de Ricardo Alexandre (2014, p. 305): “assim, a fonte pagadora substitui, no polo passivo da obrigação tributária, a pessoa que naturalmente figuraria em tal relação jurídica na condição de contribuinte (o beneficiário do pagamento), daí a designação da hipótese como responsabilidade “por substituição”.

Observa-se que, de acordo com o posicionamento do doutrinador, em momento algum é conveniente entender que o substituto deve se responsabilizar pelo adimplemento do tributo em razão da ocorrência do fato gerador. Mas isso pode ocorrer em circunstâncias extraordinárias, por exemplo, quando o substituto agir da mesma maneira no fato gerador da obrigação acessória, realizando retenções e usando-as para fins diferentes daqueles estipulados em lei. Com isso, o substituto passa a ser encarregado de efetuar o pagamento do tributo utilizando-se de seu próprio patrimônio.

Ademais, é necessário mencionar situações de concordância. Uma das práticas fundamentais está relacionada à determinação de assumir uma certa conduta diante do que estabelece a Lei. A obrigação tributária acessória está atrelada à disposição na legislação tributária, já que é o estabelecido pelo Sistema Tributário Nacional e a sua inobservância, se converte em uma obrigação principal, no que tange ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Mas, o disposto no artigo 113, § 3º do CTN, ao tratar sobre as consequências que incidem sobre a falta da prática da conduta devida, não é o suficiente. A inobservância do dispositivo em questão tem a natureza punitiva, de levar o sujeito passivo da obrigação acessória à situação de sujeito passivo da obrigação principal. Além disso, não deve apenas efetuar o pagamento da prestação pecuniária produto de conversão da obrigação de fazer em obrigação de dar, qual seja, multa, mas por se colocar em uma situação passível de garantir o adimplemento do tributo, se caracteriza como responsável pelo

pagamento de obrigação em substituição ao contribuinte que demonstra o fato gerador da obrigação principal.

Aqui se verifica que a substituição tributária está relacionada apenas na obrigação de praticar uma determinada conduta. Ocorre que, a substituição deverá estar relacionada com a responsabilidade, para que dessa forma, possa ser verificada a obrigação do adimplemento do crédito tributário a um terceiro.

Entende-se que a compreensão do instituto em discussão, o da substituição, em razão da responsabilidade pela prática de ato ilícito, acaba por reconhecer o encontro de condições para que possamos alcançar um resultado previsto, pois, a princípio, nos esbarramos apenas com o que conceituamos de substituição, ou seja, situação na qual um terceiro, no meio de uma relação jurídico-tributária estabelecida entre Fisco e contribuinte e que, não quebra a relação de confiança existente a partir do momento que toma uma postura nos termos do previsto na legislação tributária e conseqüentemente, auxilia de maneira eficaz a política tributária governamental.

Ocorre que, somente a inobservância pelo terceiro de uma conduta estabelecida em lei irá ensejar na sua responsabilidade. Observamos que a consequência imediata da prática do ilícito consiste na obrigação de dar, ou seja, pagar o tributo que não foi adimplido em momento anterior em razão da inobservância de garantir esse pagamento na condição de substituto.

Em aspectos gerais, a simples existência da relação direta do fisco tanto com o substituto e o substituído demonstram a complexidade da mencionada relação, assim como o fato deles terem estabelecido qualquer espécie de relação civil ou trabalhista capaz de demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A responsabilidade pessoal do substituto tributário será demonstrada no momento em que o mesmo concorre para a prática do ato não previsto em lei. Dessa maneira, passa a ter a obrigação de, com seus bens pessoais, pagar o débito tributário já existente em razão da ocorrência do fato gerador e a atitude do contribuinte.

Pode ser verificada a existência da responsabilidade por substituição quando em razão da prática de ato ilícito pelo sócio que possui poderes de direção, gerência e administração no âmbito empresarial, previsto no art. 135 do Código Tributário Nacional.

A responsabilidade pessoal do sócio se verifica quando o mesmo se utiliza da sociedade empresária para praticar atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto social. Nesse caso, a responsabilidade do sócio é originária.

A prática de ato ilícito resultante na dissolução irregular da sociedade empresária pode ser avaliada, conforme exposto, se for responsável pela existência da obrigação tributária e conseqüentemente, do crédito tributário. Ademais, pelo fato da responsabilidade do sócio ser originária, não cabe a exigência de redirecionamento.

Conforme será exposto, o art. 137 do CTN demonstra a única responsabilidade por substituição que implique em redirecionamento, com a existência de uma ação de execução fiscal.

No que tange ao pagamento da multa, é bem claro que não é possível cobrar do contribuinte anterior o adimplemento da obrigação, uma vez que se trata de uma penalidade imposta e, de acordo com o art. 5º, XLV da Constituição Federal<sup>5</sup>, nenhuma pena passará da pessoa do condenado. Ao terceiro cabe o pagamento da multa, uma vez que se caracteriza como uma penalidade de caráter pessoal e atribuída ao mesmo em razão da prática da ilicitude.

### 2.3 O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A SUJEIÇÃO PASSIVA

Conforme demonstrado, a Lei tributária mostra o sujeito passivo da obrigação e, futuramente, esclarece a qual obrigação irá se sujeitar aquele que praticar o fato gerador ou concorrer para a execução. Em se tratando de obrigação principal, o sujeito passivo deve adimplir com o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Com relação à obrigação acessória, está obrigado a praticar uma determinada conduta visando facilitar a arrecadação.

---

<sup>5</sup> **Art. 5º, XLV da Constituição Federal** - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido.

Mais uma vez, o ilustre Ricardo Alexandre (2014, p. 286): “como as obrigações têm por objeto um dever de dar, fazer ou deixar de fazer, o sujeito passivo sempre será a pessoa obrigada a tais prestações. Em direito tributário, isto equivale a dizer que, na obrigação tributária principal, o sujeito passivo será a pessoa obrigada a pagar o tributo ou penalidade pecuniária (CTN, art. 121); na obrigação acessória, o sujeito passivo é a pessoa obrigada às prestações – de fazer ou deixar de fazer – que constituem seu objeto (CTN, art. 122) ”.

Conhecido como contribuinte, o sujeito passivo da obrigação tributária será obrigatoriamente aquele que pratica o fato gerador da obrigação principal, demonstrando a capacidade contributiva e, obviamente, a necessidade de pagar o valor referente ao crédito tributário. Ocorre que, em algumas situações a obrigação de pagar a quantia estipulada no fim do lançamento do crédito pode ser passada para terceiros, mas tal ônus não pode ser conferido de maneira aleatória a quem não tenha participado de qualquer ato que tenha ligação com o fato gerador ou com a penalidade pecuniária imposta.

Conforme leciona Ricardo Alexandre (2014, p. 288): “entretanto, em face da dificuldade de fiscalizar todas as pessoas que percebem renda e proventos, o parágrafo único do mesmo artigo do CTN resolveu permitir que a lei instituidora do IR atribuisse à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção ou recolhimento lhe caibam. Em tal situação, o sujeito passivo (fonte pagadora) é uma pessoa que não tem relação pessoal e direta com a situação definida em lei como fato gerador, uma vez que não é a pessoa que manifesta riqueza (quem manifesta a riqueza não é a fonte, mas sim o beneficiário dos rendimentos). A fonte pagadora, no caso de IR sujeito à retenção, é, por isso, definida como sujeito passivo na modalidade responsável”.

Com isso, de acordo com o pensamento trazido, quem ocupa o status de responsável tributário, ou seja, apesar de não se apresentar inicialmente a condição de contribuinte, sobre ele recai o dever de realizar determinadas condutas. Para o estudo da sujeição passiva tributária, constitui a segunda figura de importância teórica.

Consoante mencionado, existem casos nos quais em que pese a demonstração da capacidade contributiva pelo contribuinte, a obrigação de pagar o débito tributário passa para outra pessoa.

É necessário trazer pequenos comentários sobre a solidariedade passiva para o pagamento do crédito tributário, demonstrada na sujeição passiva e que traz normas de coobrigação para o pagamento do débito em questão, disciplinados especificamente nos arts. 124 e 125 do Código Tributário Nacional<sup>6</sup>. No que tange à solidariedade, em regra, existirá uma grande quantidade de contribuintes praticando um mesmo fato gerador, ou hipóteses legais que demonstram a solidariedade.

Ademais, observamos uma quantidade significativa de sujeitos encarregados de pagar o tributo e, no polo oposto, o sujeito ativo do crédito tributário- União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – que possuem a prerrogativa de cobrar o pagamento do tributo ou prestação pecuniária.

É imperioso ressaltar que a solidariedade não comporta benefício de ordem. Ou seja, nenhum sujeito passivo pode alegar que o cumprimento da obrigação deve a princípio ser pleiteado perante outrem. Com isso, o poder público pode sim requerer o adimplemento da obrigação de qualquer um dos coobrigados. O fato de não comportar benefício de ordem significa que todos os coobrigados devem responder com todo patrimônio possível para satisfazer a obrigação.

Somente por meio de uma ação regressiva, em razão do pagamento feito por um dos contribuintes beneficiar os demais coobrigados, o contribuinte que adimplir a obrigação poderá requerer o reembolso do valor pago por parte dos demais que tinham a obrigação de pagar.

---

<sup>6</sup> **Art. 124 do Código Tributário Nacional.** São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

**Art. 125 do Código Tributário Nacional.** Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

É importante destacar que convenções particulares não podem ser opostas perante o fisco<sup>7</sup>. Ocorre que, em que pese a disposição legal de que as disposições de cunho privado não podem ser opostas perante à Fazenda Pública, nada impede que seja exercida a ação regressiva, o que permite concluir que é extremamente possível o exercício de tal direito, em razão de favorável manifestação na seara civil.

Com relação à responsabilidade de terceiros, esta pode ser verificada na modalidade de responsabilidade por sucessão. Essas hipóteses estão amplamente demonstradas no Código Tributário Nacional e atreladas à aquisição de fundo de comercio ou de estabelecimento empresarial, encerramento das atividades empresariais sem o devido pagamento das obrigações tributárias e a constituição posterior de uma nova sociedade empresária (arts. 130,131, 132 e 133 do Código Tributário Nacional).

Ademais, existe a responsabilidade tributária em razão da prática de infração, e conforme mencionado, caracteriza-se como responsabilidade por substituição, A norma de responsabilidade citada está presente nos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional, conferindo responsabilidade pessoal aos infratores que, em razão da prática de ato ilícito, demonstra o fato gerador do tributo dando início à obrigação tributária e, conseqüentemente, razão ao pagamento do crédito tributário.

Em termos gerais, temos a opção de uma pessoa jurídica, por adotar uma referida postura nos padrões estabelecidos pelo fato gerador da obrigação tributária. Somente por meio do processo administrativo tributário, no qual é possível aferir os elementos quantitativos e qualitativos da obrigação tributária, é possível tornar aplicável o artigo em questão, pois só dessa maneira, poderá se concluir que o gerente de uma pessoa jurídica agiu contra o que determina a obrigação tributária, bem como contrariando ao estatuto, ou contrato social. É possível que o representante não tenha manifestado a capacidade contributiva, pois a avaliação do dolo e da ilicitude do ato praticado será feita por autoridade competente.

---

<sup>7</sup> **Art. 123 do Código Tributário Nacional.** Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Aqui estamos diante da substituição em razão da ilicitude, capaz de ensejar a obrigação de pagar o valor equivalente ao tributo. Entende-se que é imprescindível o lançamento, conforme será mencionado, principalmente para se concluir acerca do dolo da atividade do sócio gerente e atribuir a aplicação necessária aos regramentos da legislação pátria.

Finalmente, existe a responsabilidade em razão de ilicitude, nos moldes dos arts. 136, 137 e 138 do CTN, que se inicia com a prática de conduta ilegal de maneira dolosa.

Com isso, interpretando os dispositivos em análise, verifica-se a responsabilidade de terceiro interposto, que pratica uma conduta danosa não apenas ao fisco, mas também à própria pessoa jurídica. No curso da execução é possível apurar a responsabilidade de terceiro, com o reconhecimento da legitimação para figurar no polo passivo da obrigação tributária em razão da prática de atos ilícitos que implicam na dissolução irregular da sociedade empresária. Nessa situação específica, nos deparamos com o instituto do redirecionamento, o qual possibilita a legitimação extraordinária do sócio com poderes de gestão, o qual possui o nome presente no título executivo causador da extinção célere da sociedade empresária.

### **3 LANÇAMENTO COMO ATO CONSTITUTIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

O procedimento administrativo tributário se caracteriza como um instituto peculiar do Direito Tributário, se referindo a um conjunto de atos praticados pela autoridade competente (auditor fiscal ou outra) de acordo com a legislação pátria. O lançamento é um procedimento de fundamental importância para a constituição do Crédito Tributário, que possui tal característica em razão do previsto no Código Tributário Nacional ao trazer como pressuposto para a prática a observância de uma hipótese de incidência, identificação do fato gerador e, conseqüentemente, formação da obrigação tributária.

O lançamento é caracterizado como uma conclusão concreta da obrigação. É o ato administrativo que objetiva atribuir certeza quanto aos elementos principais – sujeito

passivo, multa imposta, juros e dispositivo de lei violado – e principalmente, conferir um valor quantitativo à obrigação tributária.

Em razão das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar imposto aos entes tributantes, é fundamental garantir a aplicação do princípio da legalidade com o intuito de obter uma resposta considerável a fim de limitar o ímpeto fiscal do Estado, a fim de garantir o contraditório, ampla produção de provas e observância ao duplo grau de jurisdição, princípios que devem ser observados também no âmbito administrativo, incluído de acordo com o Pacto de San Jose da Costa Rica, como garantia infraconstitucional conferida ao contribuinte.

### 3.1 INTRODUÇÃO DA ATIVIDADE DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL

A Execução Fiscal é um procedimento judicial vinculado, segue as regras estabelecidas na Lei nº 6.830/1980<sup>8</sup> e somente de maneira subsidiária segue as disposições presentes no Código de Processo Civil. Esse procedimento possui um caráter garantidor e possui como finalidade principal atribuir uma satisfação patrimonial da Pretensão executiva da Fazenda Pública, que se inicia a partir do momento que não existe a satisfação da obrigação tributária.

Antes de se chegar à uma cobrança judicial, é necessário passar, conforme art. 142 do Código Tributário Nacional<sup>9</sup>, por uma fase inicial, presidida por uma autoridade competente, que possui como finalidade identificar momentos concretos que possam mostrar quem de fato é o devedor do valor materializado com o crédito tributário, diante da ocorrência do fato gerador.

---

<sup>8</sup> BRASIL. Lei nº 6.830/1980, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm)>. Acesso em: 04 set. 2018.

<sup>9</sup> **Art. 142 do Código Tributário Nacional.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

É necessário observar com cautela, o quanto previsto no Decreto-Lei nº 70.235/1972<sup>10</sup>, e no Decreto nº 7.524/2011<sup>11</sup> no que tange à matéria, e acima de tudo, observar o que traz em termos de exercício do contraditório no momento da notificação.

É imprescindível a prática de um conjunto de atos pela autoridade competente, antes do momento da Fazenda Pública entrar com a Execução Fiscal objetivando o adimplemento do crédito tributário ou não tributário anteriormente constituído e não cumprida em razão das situações alheias ao interesse público em angariar para os cofres públicos valores especificados e resultantes da prática efetiva pelo administrado do fato gerador. A priori, esses atos independem da manifestação da vontade de terceiros indiferentes à conduta administrativa, e, em muitas situações, a participação concreta do próprio contribuinte no que tange ao esclarecimento de situações passadas em branco pela referida autoridade.

Em muitos casos, sequer é oferecida a possibilidade de exercer o contraditório e a ampla defesa – direitos fundamentais, estabelecidos como cláusula pétrea, e previstos no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

É importante mencionar uma característica da constituição do crédito tributário em razão do lançamento por homologação, no qual o contribuinte, a partir do momento que cumpre com a obrigação acessória, afirma a prática da conduta considerada como fato imponível nos mesmos moldes dispostos de maneira abstrata e determina os limites em que o fato ocorreu a partir do cumprimento daquelas obrigações e, acima de tudo, adianta o pagamento dos valores indicados como devidos.

Em que pese o grande número de afirmações atribuindo aos documentos provenientes do cumprimento da obrigação acessória praticada pelo contribuinte a característica de confissão irretratável de dívida, entendemos que tal ato não pode ser compreendido dessa maneira por motivos claros e previstos no próprio Código Tributário Nacional.

O momento inicial que posteriormente será tratado está relacionado ao procedimento administrativo tributário, conjunto de atos praticados perante as repartições

---

<sup>10</sup> BRASIL. **Decreto-Lei nº 70.235/1972**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/CCIVil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/decreto/D70235cons.htm)>. Acesso em: 04 set. 2018.

<sup>11</sup> BRASIL. **Decreto nº 7.524/2011**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm)>. Acesso em 04 set. 2018.

fiscais e que pretende conferir cumprimento ao princípio da legalidade na administração pública e demonstrar com clareza a ocorrência da obrigação tributária, com o reconhecimento de pontos importantes para que possamos atribuir ao objeto do referido processo devido valor jurídico, com o montante pecuniário que deve ser pago (art. 3º, CTN), a multa imposta e o sujeito passivo do crédito, assim como seu responsável, caso haja. Com outras palavras, através do lançamento a autoridade competente apura os critérios quantitativo e qualitativos atrelados à obrigação tributária.

Nosso estudo foi baseado no Decreto nº 70.235/1972, recepcionado pela ordem jurídica atual com status de Lei Ordinária, que consiste no regramento legal de específica observância por parte da autoridade administrativa federal competente para praticar o lançamento fiscal.

### 3.2 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO QUE CONSTITUI O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Conforme preceitua o art. 3º do Código Tributário Nacional<sup>12</sup>, tributo é toda prestação que decorre de lei e que deve ser traduzido em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção pela prática de ato ilícito, e que depende de atividade administrativa plenamente vinculada para sua elaboração. Faz-se menção ao último item do raciocínio trazido pelo legislador, já que condiciona a cobrança do tributo à atividade administrativa.

Os resultados dos meios de definição dos elementos quantitativos e qualitativos acima mencionados representam diretamente a responsabilidade de terceiros em razão do desapontamento causado à Fazenda Pública em razão da conduta ilícita. Esse é o

---

<sup>12</sup> **Art. 3º do Código Tributário Nacional.** 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.

pensamento da regra geral tributária (arts. 135<sup>13</sup> e 137<sup>14</sup> do CTN), aplicado em combinação com a Lei de Execução Fiscal.

A constituição do Crédito Tributário ou não acontece através da atividade administrativa, a qual tem o seu procedimento regido pelas normas presentes no Código Tributário Nacional.

Iremos concentrar nossos estudos exclusivamente no crédito proveniente de obrigação tributária para que dessa maneira possamos compreender a análise da matéria e entender o trabalho com o tema proposto.

O procedimento administrativo tributário precisamente nomeado lançamento está atrelado a um conjunto de atos coerentemente definidos e, conforme mencionado anteriormente, terminam no crédito tributário. No momento em que ocorre a constituição do Crédito Tributário, o contribuinte é notificado a fim de que, obrigatoriamente, pratique uma das condutas oferecidas pelo legislador: pagar dentro de um determinado prazo os valores documentalmente deduzidos ou impugnar o lançamento dando início a um contencioso administrativo tributário.

Nas palavras de Ricardo Alexandre (2014, p. 357): “Procedimento é um conjunto de atos sistematicamente organizados para a produção de um determinado resultado. A maioria da doutrina entende que o lançamento é ato administrativo, apesar de ser resultante de um procedimento. Quando se entra na essência do lançamento, percebe-se que a autoridade administrativa realiza várias atividades conducentes à produção do ato final. Faz-se a identificação do sujeito passivo, a determinação da matéria tributável,

---

<sup>13</sup> **Art. 135 do Código Tributário Nacional.** São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

<sup>14</sup> **Art. 137 do Código Tributário Nacional.** A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

o cálculo do montante do tributo devido. Nenhum desses esforços, contudo, pode ser considerado como ato integrante de um procedimento, mas sim um conjunto de providências preparatórias para a produção de um único ato, o lançamento final. Aliás, como se perceberá da análise do instituto, será aplicável ao lançamento praticamente toda a teoria dos atos administrativos, demonstrando o acerto doutrinário. ”

Dessa maneira, estamos de acordo com o entendimento trazido pelo ilustre doutrinador, pois conforme mencionado acima, o procedimento apresenta uma série de atos. Um conjunto de práticas visando um único objetivo, e seguindo várias fases. A fase seguinte depende da ocorrência da fase anterior. Ademais, através da redação trazida pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, o legislador traz o termo procedimento.

A título de análise, não faz sentido imaginar que o contribuinte deseja impugnar um crédito tributário que não tenha sido sujeito a um lançamento, já que não se sujeitou a uma avaliação anterior do lançamento, se utilizando apenas de instrumentos relacionados ao cumprimento da obrigação acessória.

Ressalte-se que a impugnação e a inscrição do crédito em dívida ativa não se apresentam como sucessões óbvias, de modo que a falta de impugnação com o consequente pagamento exclui a inscrição do crédito em dívida ativa. Ademais, é possível a inscrição do crédito em dívida ativa sem a realização do lançamento.

O ato de constituição do crédito tributário por meio do processo administrativo não se confunde com a inscrição do crédito tributário em dívida ativa. A constituição do Crédito Tributário está atrelada a um direito do qual possui o ente federativo competente. Por outro lado, a inscrição do crédito tributário em dívida ativa está atrelada à pretensão de buscar o adimplemento judicial do crédito já constituído e que não foi satisfeito em um primeiro momento.

Observa-se que, tanto a constituição do crédito tributário, como a inscrição em dívida ativa fazem parte da atividade administrativa plenamente vinculada e imprescindivelmente praticada por autoridade competente. Mas a fase de lançamento tem a sua natureza administrativa de constituição, nascimento do crédito tributário, de definição dos critérios qualitativo e quantitativo, momento para identificar linhas gerais

acerca do crédito fiscal que acarretará na notificação do devedor para pagar os valores exigidos ou impugná-los, caso entenda dessa maneira.

Com relação à inscrição em dívida ativa, esta pressupõe um não pagamento do crédito tributário na esfera administrativa no prazo estipulado para tanto, ou do não provimento da impugnação trazida pelo sujeito passivo – que deu início à abertura do contencioso administrativo tributário – o qual o resultado está atrelado à realização de um ato de controle administrativo, no qual a autoridade competente é outra, útil para confirmar os atos previstos naquele.

O produto do ato da inscrição em dívida ativa possui grande importância de natureza jurídica instrumental, já que o exercício da competência atribuída à Procuradoria Da Fazenda pelo Código Tributário Nacional e pela Lei nº 6.830/1980, baseado na inscrição do crédito tributário em dívida ativa, existe um instrumento previsto no Código de Processo Civil a fim de atribuir sustentação para o ajuizamento da ação executiva com o objetivo de conseguir o adimplemento do crédito tributário através dos meios coercitivos. O produto da inscrição do crédito tributário está relacionado à elaboração da Certidão de Dívida Ativa, conforme será descrito.

### 3.3 INSTAURAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Existem circunstâncias nas quais o contribuinte, de maneira tempestiva e oportuna, mostra o inconformismo com a cobrança do crédito tributário, demonstrando situações das mais variadas para se livrar do aparelho fiscal estatal. Para isso, o contribuinte promove a impugnação do lançamento realizado pela autoridade fiscal, conforme preceitua o Decreto-lei nº 70.235/72.

O contribuinte traz suas considerações com base em grandes elementos de prova, caso opte por essa maneira, para a autoridade que possui poder de decisão no âmbito da Administração Pública que possui um cargo diverso com relação àquela que praticou o lançamento, tendo como finalidade, em razão do seu inconformismo, conseguir, principalmente, o controle de legalidade do ato administrativo editado anteriormente.

Sobre esse momento, o art. 14 do Decreto-Lei nº 70.235/72<sup>15</sup> traz com exatidão os elementos atrelados à reação da pessoa interessada, mostrando que a impugnação tem o condão de iniciar a fase contenciosa.

Com a instauração definitiva do contencioso administrativo tributário, que demonstra, na teoria, a dedução no âmbito administrativo de interesses convergentes com o intuito de realizar o controle de legalidade do procedimento que se conclui na constituição do crédito tributário, o contribuinte passa a ser ouvido com o início da nova fase do procedimento.

Entende-se que a impugnação apresentada pelo contribuinte não possui a natureza jurídica de ação, ou seja, não tem o condão de quebrar a inércia de órgão administrativo competente. A impugnação tem uma natureza recursal. Através dela, quando oferecida de maneira tempestiva, o impugnante tem como objetivo a reavaliação de atos nos quais existem vícios praticados pela autoridade competente com o intuito de causar violação à legalidade em matéria tributária e, conseqüentemente, a quaisquer outras garantias que são oferecidas ao contribuinte. Alega como finalidade a reversão da legalidade do procedimento administrativo do lançamento.

A fim de almejar a legalidade, bem como o respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa e ao devido processo legal no âmbito administrativo, compreende-se a importância da administração final mencionar, da mesma maneira, o nome do responsável tributário e oferecer ao mesmo prazo para impugnar, uma vez que o crédito inscrito em face de pessoa jurídica implicam na corresponsabilidade. Assim, é imprescindível proceder dessa maneira com o intuito de garantir a saúde patrimonial dos administrados e conseqüentemente a satisfação da obrigação tributária.

Visando posteriormente e hipoteticamente o ajuizamento da execução fiscal, é importante fazer menção ao nome do corresponsável no título que constitui o embasamento da execução, já que a inobservância à lei que implique na dissolução irregular causa o redirecionamento da execução fiscal em face do corresponsável. A inscrição de seu nome tem como objetivo facilitar a atividade do fisco na ação executiva,

---

<sup>15</sup> **Art. 14 do Decreto-Lei nº 70.235/72.** A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

pois caso não haja menção de seu nome, o fisco não deve voltar contra aqueles que são considerados responsáveis.

### 3.4 O LANÇAMENTO E A OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Em que pese os argumentos apresentados, não podemos abrir mão de enfatizar a importância da observância ao princípio da legalidade em matéria tributária.

Em que pese o grande respeito atribuído à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não conseguimos observar a conformidade com o entendimento jurisprudencial presente na Súmula 436 do STJ<sup>16</sup>, uma vez que a legalidade deve prevalecer no lançamento. De acordo com o texto da Súmula: *“A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo o débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”*.

Verificamos, obviamente, que tal interpretação resta impugnada, em razão da expressa inobservância ao que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional. Como o lançamento é ato privativo da autoridade fiscal, realizado mediante atividade administrativa plenamente vinculada – o que se apresenta como garantia à administração fiscal e da mesma forma ao contribuinte –, não é atribuído ao contribuinte, independentemente de quem seja, a mesma investidura que possui o auditor fiscal ou à autoridade que faça às vezes.

É necessário esclarecer, de maneira objetiva, a confusão que às vezes ocorre. O contribuinte ou responsável tributário, sujeito passivo da obrigação acessória, apenas ajuda ao fisco, no momento que adota uma conduta nos moldes previstos pela legislação tributária. A sua atitude jamais pode ser confundida com o ato administrativo do lançamento, já que a autoridade administrativa é competente para praticar tal ato.

---

<sup>16</sup> BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 436 do STJ.** A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017\\_42\\_capSumula436-440.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf) >. Acesso em: 20 ago. 2018.

A grande causadora de divergências em sede doutrinária e jurisprudencial que possui relação direta com o princípio da legalidade está presente nos termos do lançamento por homologação, no qual os que defendem a necessidade de realização do procedimento administrativo se baseiam na obrigatoriedade apresentada pelo parágrafo único do art. 142. Já os demais entendem que a observância à obrigação acessória implica em confissão de dívida e, conseqüentemente, na substituição do lançamento que, o Código Tributário define como obrigatório.

É importante a realização do lançamento do crédito tributário por meio do previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional<sup>17</sup>, ou seja, por homologação. Somente dessa maneira podemos efetivamente concluir pela validade do lançamento mediante os documentos apresentados pelo contribuinte.

O entendimento de que a respeito, apesar de parcial à obrigação acessória - documentação dos atos previstos como hipótese de incidência com o não pagamento do crédito tributário – da mesma forma visa enfraquecer as garantias oferecidas ao contribuinte e ao próprio fisco, já que, novamente, faz-se imprescindível materializar o lançamento a fim de que possamos alcançar a quantificação precisa do valor a ser pago pelo contribuinte.

Ao intérprete, não é permitido atribuir à obrigação acessória uma aparência de lançamento, sob pena de estarmos diante de uma séria contradição. O Código Tributário Nacional já apresenta uma definição precisa e uma divisão lógica com relação a ambos os institutos.

---

<sup>17</sup> **Art. 150 do Código Tributário Nacional.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito. § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

Principalmente quando estamos diante de alguma sociedade empresária ocupando o polo passivo da obrigação tributária, existem outras relações que não devemos deixar de lado em quaisquer circunstâncias e que, de maneira comum, acabam sendo desatendidas sob o fundamento de que garantias que apenas presume-se ter o Poder Público, se faz importante o lançamento por homologação, em razão da previsão do art. 135 do Código Tributário Nacional ao conferir responsabilidade pessoal ao sócio-gerente quando o mesmo atua de maneira contrária ao estatuto, contrato social ou lei.

Para um órgão que atua exatamente conforme a lei, presumir situações, assim como atribuir um aspecto distinto a determinada conduta (como acontece com a obediência atribuída à obrigação acessória e que, de acordo com uma parte significativa da doutrina, consiste em confissão de dívida e adquire caráter de lançamento), em nada representa o interesse público. Ignorar determinações legais com base em uma vulnerável justificativa acarreta em uma verdadeira desobediência ao ordenamento jurídico, descumprimento por quem não apenas deveria observar as determinações mas resguardar sua observância.

Acaba se tornando um verdadeiro estado de insegurança jurídica a implicação direta dessa situação.

No momento de reconhecimento existente sobre a relação jurídica tributária entre o fisco e o contribuinte (que ocorre de maneira definitiva com o lançamento), passamos a ter um crédito decorrente de obrigação tributária, que, conseqüentemente, implica em corresponsabilidade.

É importante interpretar as relações mencionadas desta maneira, e isso ocorre em razão do quanto previsto no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, no qual o sócio com poderes de decisão no âmbito empresarial acaba respondendo pessoalmente pelo pagamento dos créditos tributários decorrentes de obrigações tributárias que se originaram de condutas contrárias ao contrato social, estatuto ou lei. O Código Tributário Nacional traz uma hipótese de responsabilidade originária, no qual o dolo demonstra apurado em âmbito administrativo pela autoridade fiscal.

As definições que regulam o “autolancamento” através do qual o próprio contribuinte é classificado como sujeito “competente” para realizar o lançamento do

mencionado crédito, são os principais fomentadores da mais sublime divergência jurisprudencial que norteia a aplicação de institutos de responsabilidade tributária pessoal demonstrado no dispositivo em questão do Código Tributário Nacional.

Com isso, atribuir à obrigação acessória a característica de lançamento se mostra como uma atividade temerosa, pois a desorganização formada na aplicação do art. 135 do Código Tributário Nacional demonstra o retrato do “autolancamento”. Atribuir elemento subjetivo que direciona a atitude do diretor da sociedade empresária, ou seja, o dolo, somente na esfera judicial, em nada se coaduna com o melhor método processual, já que trata de situação totalmente desapropriada, tendo em vista que o processo executivo não admite espaço para conhecimento, já que a parte exequente, na teoria, possui um título líquido, certo e exigível. O mencionado conhecimento somente pode ser mencionado por meio de incidente processual feito pelo executado.

A atribuição de dolo relativo à conduta, conforme previsto no art. 135 do Código Tributário Nacional, deve ser realizada somente no âmbito administrativo, terreno mais propenso que permite um grande espaço de prova, acima de tudo pericial. Somente dessa maneira, o crédito tributário poderá ser constituído contra quem efetivamente o deve, de quem se aproveita da proteção patrimonial relacionada aos conceitos da sociedade empresária a fim de conseguir benefício pessoal e manter a saúde patrimonial.

O Fisco e o Judiciário não podem alterar o sentido da redação dos dispositivos da Lei Tributária como uma maneira de não se ater às garantias constitucionais conferidas ao contribuinte, e limitações constitucionais ao poder de tributar, pois o art. 146, II, b, da Constituição Federal de 1988 determina que somente lei complementar poderá dispor sobre lançamento. O fisco e o judiciário não podem deixar de se ater ao princípio da legalidade em matéria tributária como uma maneira de justificativa à celeridade no recebimento do valor referente à obrigação tributária.

Apresentamos, finalmente, um detalhe importante e inesquecível, a fim de incorrerem no enfraquecimento das garantias constitucionais conferidas ao contribuinte, de que a determinação prevista no art. 150, I, da CF/1988, está atrelada à instituição do tributo e constituição do crédito tributário em razão da prática de fato gerador e pode ser

qualificado como cláusula pétrea implícita, já que está em consonância com o quanto previsto no IV, § 4º, do art. 60 da CF/1988.

Caracterizada como garantia do contribuinte e, portanto, não existindo possibilidade jurídica de apresentar uma emenda para abolí-lo, não é permitido ao intérprete qualquer meio que enfraqueça essa garantia, nem mesmo sob o fundamento de confissão irretratável da dívida.

É imperioso mencionar que o Código Tributário, Lei Ordinária recepcionada pela ordem jurídica moderna como Lei Complementar em razão do regramento geral previsto, e conseqüentemente, perfeita consonância com a Constituição, conforme prevê o art. 146, III, b, da CF, que atribui à Lei Complementar o dever de estabelecer regras gerais em matéria tributária e sobretudo no lançamento, não existe previsão acerca do mencionado “autolanzamento”, assim, toda a legislação tributária deve se ater aos padrões previstos na Lei geral.

Como o Código Tributário Nacional trata de maneira ampla sobre o lançamento no art. 142, conceituando-o como ato administrativo obrigatório e, imprescindivelmente praticado por autoridade com competência e investidura para tanto e os arts. 147, 149 e 150 tratam de maneira específica sobre as espécies de lançamento – por declaração (considerado como misto na doutrina), direto ou de ofício e por homologação, - respectivamente, - não é permitido aos Estados-membros, ao exercer a competência prevista na Constituição (art. 157 da CF/1988) trazer inovações no que tange ao lançamento do crédito tributário.

#### **4 DÍVIDA ATIVA E EXECUÇÃO FISCAL**

O Crédito Tributário é o resultado de um conjunto de atos disciplinados com o intuito de observar as garantias constitucionais oferecidas ao contribuinte e permitir uma atuação mais otimizada do poder público no que tange à cobrança de tributos. O Código Tributário Nacional denomina esse conjunto de atos como lançamento.

Ocorrendo o cumprimento da obrigação, entende-se que o crédito está extinto, e com isso, somente diante de situações de impugnação sem êxito, com uma ulterior falta de pagamento ou inércia do contribuinte, é permitido o ingresso com uma ação judicial objetivando o pagamento do crédito resultante da obrigação tributária. Mas para que isso se torne possível, é imprescindível observar o quanto determinado sobre a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, especificamente o art. 201 e seguintes do Código Tributário Nacional, e art. 784, IX, do Código de Processo Civil.

A cobrança judicial do crédito tributário que tenha sido inscrito em dívida ativa possui um conjunto de regras que tratam sobre o começo e o fim da relação jurídica que foi formada, e que possui base legal na Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal).

Nas palavras dos respectivos ilustres, CASTRO; PEIXOTO; LACOMBE, temos:

A dívida ativa é o crédito público, ou seja, todos os valores a que a Fazenda Pública tem para perceber de terceiros, independentemente de ser de natureza tributária ou não tributária. Frise-se que este crédito público não pode ter sido alvo de causa suspensiva, extintiva ou excludente, o que lhe provocaria desdobramentos impeditivos da exequibilidade, e deve ter sido internalizado por ato administrativo intitulado “inscrição”, nos cadastros da representação judicial do fisco. Quando o crédito é de natureza não tributária, tem-se a Dívida Ativa Não Tributária; se o crédito for de natureza tributária, ter-se-á a Dívida Ativa Tributária, de que trata o art. 201 do Código Tributário Nacional.<sup>18</sup>

Conforme ensina o ilustre Hugo de Brito Machado, apresenta:

“A dívida, para ser inscrita, deve ser autenticada pela autoridade competente. E o termo de inscrição indicará (CTN, art. 202): (a) o nome do devedor e, sendo o caso, os dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; (b) a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; (c) a origem e a natureza do crédito, mencionado especificamente a disposição da lei em que seja fundado; (d) a data em que foi inscrita; (e) sendo o caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.”<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> CASTRO; PEIXOTO; LACOMBE, 2005, p. 1420.

<sup>19</sup> MACHADO, 2011, p. 263.

#### 4.1 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

A inscrição em dívida ativa, inicialmente, está relacionada ao ato administrativo do lançamento previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional, assim como atrelada ao não pagamento dos valores descritos pelo resultado da atividade administrativa que materializa o crédito em questão, ou seja, possui relação direta com o inadimplemento, independentemente da motivação.

Constitui ato inicial de fundamental importância, realizado por autoridade diferente daquela que realizou o lançamento do crédito, e que a competência, assim como os efeitos estão completamente demonstrados no artigo 201 do Código Tributário Nacional e seguintes, assim como pela Lei nº 6.830/1980.

Com isso, é importante trazeremos o que Ricardo Alexandre, menciona acerca do vencimento da obrigação, fazendo uma alusão ao prazo oferecido pela Lei, senão vejamos:

Quanto ao prazo para pagamento, a regra é também a definição pela legislação tributária do ente político competente para a criação do tributo. Na falta de norma expressa, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.<sup>20</sup>

Dessa forma, a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, atrelado à prática de atos diferentes aos de constituição praticados anteriormente e que, no entanto, visam confirmar a atividade anterior, somente pode ser realizado mediante o reconhecimento do transcurso do prazo concedido ao contribuinte para o pagamento voluntário do crédito ou o exercício do contraditório por meio da impugnação, ou até mesmo a sua inércia em realizar quaisquer dos atos mencionados.

O mencionado ato de controle mostra-se importante a fim de atribuir a natureza de título executivo extrajudicial ao crédito tributário que foi lançado, mas não houve o pagamento. Estamos diante de uma norma instrumental, que possui o objetivo principal de preparar para a Procuradoria da Fazenda Pública um documento com as

---

<sup>20</sup> ALEXANDRE, op. cit., p. 410.

características necessárias para fundamentar a ação de execução fiscal que se pretende protocolar a fim de pleitear judicialmente o pagamento do crédito tributário de maneira coativa.

Com isso, vem a coincidir a regra prevista no art. 784, IX, do Código de Processo Civil, que atribui à Certidão de Dívida Ativa a natureza de título executivo extrajudicial. Conforme previsto no art. 2º da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6830/1980), Dívida Ativa da Fazenda Pública é aquela prevista na Lei nº 4.320/64<sup>21</sup>, como tributária ou não tributária.

Em seu art. 39, A Lei nº 4.320/64 trata sobre a Dívida Ativa que se origina de uma obrigação conceituada em seu texto como tributária ou não tributária, possuindo como sujeito ativo a Fazenda Pública, que traz a seguinte redação:

**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 (Decreto-Lei nº 1735, de 1979).

**§ 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. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979)

**§ 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. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979)

Através da análise aprofundada da regra prevista no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966, na lei que estabelece Normas Gerais de Direito Financeiro para a

---

<sup>21</sup> BRASIL, **Lei nº 4.320/64**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm) >. Acesso em: 20 ago.2018.

elaboração de controle de orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (Lei nº 4.320/1964) e no Decreto-Lei, recepcionado pela legislação pátria com característica de Lei Ordinária que trata das normas que se aplicam ao processo administrativo fiscal federal (Decreto-Lei nº 70.235/72), bem como outros diplomas atuais, verifica-se uma simetria no que tange ao que se entende em termos de conceito positivado sobre inscrição em Dívida Ativa como uma maneira de materializar o direito da Fazenda Pública e o dever do contribuinte.

O esclarecedor § 3º do art. 2º da Lei nº 6.830/1980<sup>22</sup> trata especificamente sobre a inscrição do crédito tributário na dívida ativa, enfatizando que constitui ato cuja finalidade inicial está atrelada em praticar o controle administrativo da legalidade do crédito tributário, devendo ser realizado por órgão competente, a fim de se apurar a liquidez e certeza do crédito que não foi pago pelo contribuinte.

Sobre a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, Hugo de Brito Machado assevera:

Mesmo depois de inscrito, o crédito tributário continua a render juros de mora. A fluência destes, todavia, não exclui a liquidez do crédito (CTN, art. 201). Do mesmo modo a correção monetária, que não chega a ser um acréscimo, mas simplesmente uma forma de manter o valor efetivo do crédito. Situação diversa, porém, é a da multa. Só a penalidade regularmente aplicada pode ser cobrada, e portanto a aplicação regular da multa é pressuposto para a inscrição do crédito respectivo. Depois da inscrição não se pode acrescentar ao crédito qualquer quantia a título de multa, ainda que simplesmente moratória.<sup>23</sup>

Conforme descreve SABBAG, sobre o ato de inscrição, está relacionado à providência que o sujeito ativo do tributo em análise pode buscar visando o pagamento, utilizando a esfera do judiciário:

Segundo o art. 201 do CTN, o crédito tributário, quando não pago na órbita administrativa às repartições arrecadoras, dentro do prazo legal ou, ainda, quando resulte de uma decisão administrativa ou judicial do qual ele advenha, converter-se-á em dívida ativa tributária da Fazenda Pública,

---

<sup>22</sup> **§ 3º do art. 2º da Lei nº 6.830/1980** - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

<sup>23</sup> MACHADO, 2011, p. 262.

pelo procedimento intitulado “inscrição” nos livros da repartição competente para tal intento.<sup>24</sup>

A Lei de Execução Fiscal trata acerca das regras de interrupção da prescrição da Fazenda Pública para pleitear o adimplemento do crédito tributário através das vias judiciais.

Ocorre que, o § 4º do mesmo art. 2º<sup>25</sup> da referida Lei em discussão, está relacionada a uma norma que define a competência. Segundo o disposto no artigo, a Dívida Ativa da União será expedida pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN). No que tange aos Estados, Distrito Federal e Municípios, prevalece a mesma regra, que se aplica dentro dos limites da competência local.

Por outro lado, ALEXANDRE traz uma série de desdobramentos referente ao ato de inscrição do crédito em dívida ativa, quais sejam:

No ato de inscrição, a Fazenda Pública unilateralmente declara que alguém deve e elabora um documento que dá presunção de liquidez e certeza da existência de tal débito. Trata-se de mais uma manifestação da presunção de legalidade, legitimidade e veracidade, atributo presente em todos os atos administrativos, inclusive o de inscrição do débito em dívida ativa.<sup>26</sup>

Nessa linha, o STJ tem entendimento firmado no sentido de que as planilhas elaboradas unilateralmente pela Fazenda Pública constituem prova idônea, gozando de presunção de veracidade e legitimidade, por consistirem em verdadeiros atos administrativos enunciativos, não se comparando a meras declarações particulares, como defendia o contribuinte executado (REsp 1.298.407/DF)<sup>27</sup>.

---

<sup>24</sup> SABBAG, 2016, p. 1035.

<sup>25</sup> **§ 4º do art. 2º da Lei nº 6.830/1980**- A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

<sup>26</sup> ALEXANDRE, 2014, p. 531.

<sup>27</sup> BRASIL, Jurisprudência do STJ – **Recurso Especial: REsp 1.298.407/DF**. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21856935/recurso-especial-resp-1298407-df-2011-0298904-6-stj/inteiro-teor-21856936?ref=juris-tabs> >. Acesso em 02 set. 2018.

Em linhas gerais, a inscrição em dívida ativa constitui ato obrigatório a ser praticado pela autoridade competente para que dessa maneira possa ser conferido ao lançamento instrumentalizado a característica de título executivo extrajudicial, conforme prevê o art. 784, IX, do Código de Processo Civil, e possibilitar a propositura da ação executiva fiscal, nos termos da Lei nº 6.830/1980, pleiteando em juízo o pagamento do crédito tributário inscrito como título executivo extrajudicial.

Conforme MACHADO, temos:

A dívida ativa regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez. A certidão de inscrição respectiva tem o efeito de prova pré-constituída (CTN, art. 204). Essa presunção, todavia, é relativa, podendo ser elidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a quem aproveite (CTN, art. 204, parágrafo único). A isto equivale dizer que a dívida ativa regularmente inscrita é líquida e certa até prova em contrário. Líquida, quanto ao seu montante; certa, quanto à sua legalidade. O executado, se alegar que não deve, ou deve menos, terá o ônus de provar o alegado.<sup>28</sup>

Nesse caso, estamos presentes diante de um título que goza de certeza e liquidez, características importantes para que o mencionado documento tenha condições de sustentar uma posterior ação executiva fiscal, já que é o previsto no art. 3º da Lei nº 6.830/1980 c/c o art. 202 do Código Tributário Nacional.

Nas palavras de MACHADO, apresenta:

A presunção de liquidez e certeza da dívida ativa regularmente inscrita não resulta – como pode parecer - de haver o art. 204 do CTN adotado a tese segundo a qual os atos administrativos gozam de presunção de validade. Ela decorre da circunstância de ser a inscrição em Dívida Ativa precedida de apuração em regular processo administrativo, no qual é assegurada ampla defesa ao sujeito passivo da obrigação tributária. Por isto mesmo, para superar tal presunção basta a demonstração de que no processo administrativo ocorreu cerceamento desse direito fundamental. A prova inequívoca a que se refere o parágrafo único do art. 204 do CTN não há de ser necessariamente quanto à existência ou ao valor da dívida. Pode ser apenas quanto a falhas no procedimento de sua punição.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> MACHADO, 2011, p. 263.

<sup>29</sup> Ibid., op. cit., p. 264.

É importante mencionar que o próprio ato de inscrição apenas instrumentaliza a pretensão de pleitear por vias judiciais o adimplemento do tributo de competência do seu ente federativo e que não foi adimplido pelos meios administrativos, já que a pretensão surge no momento em que não houve o pagamento.

A falta de manifestação da autoridade competente no que tange à inscrição do crédito regularmente constituído e não pago pelo sujeito passivo e, o ajuizamento posterior da ação executiva fiscal, que se apresenta como meio jurídico subsidiário colocado à disposição da Procuradoria da Fazenda, decorre uma série de desdobramentos negativos ao seu interesse.

Tal inércia traz como implicação imediata a aplicação de um instituto jurídico que possui o condão de trazer segurança às relações sociais, levando-se em conta o princípio da segurança jurídica, um dos pilares do Estado Democrático de direito, qual seja, o instituto da prescrição. Tal instituto encontra previsão no art. 174 do Código Tributário Nacional<sup>30</sup> e se visualiza apenas depois de constituído o crédito tributário e em seguida seu inadimplemento.

É importante ressaltar que, se a pretensão do fisco não for ajuizada no meio da ação executiva fiscal na qual o elemento essencial do sustento e da pretensão é a Certidão de Dívida Ativa, em tempo hábil, não existe alternativa a não ser a constatação do fenômeno jurídico da prescrição da Fazenda Pública, e conseqüentemente a extinção do crédito tributário.

No que tange aos regramentos da responsabilidade pessoal, a inscrição em dívida ativa passa a ter uma característica bem comum, pois o procedimento administrativo busca averiguar a legalidade da obrigação tributária e, caso não conclua, a responsabilidade passa a recair sobre uma terceira pessoa. Em situações específicas, se a autoridade competente detectar por meio de procedimento administrativo que uma sociedade empresária foi usada apenas como uma intermediária na relação, o dolo do

---

<sup>30</sup> **Art. 174 do Código Tributário Nacional.** A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005); II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

seu diretor há de ser analisado a fim de que o respectivo crédito tributário seja lançado em seu favor.

O posterior ato de inscrição visa corrigir, analisar favoravelmente a questão da legalidade do ato registrar suas linhas gerais no livro competente.

## 4.2 LEGITIMADOS NA RELAÇÃO PROCESSUAL JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Constitui um dos elementos atrelados ao instituto das condições da ação a legitimidade para pleitear um provimento jurisdicional favorável. Junto com a legitimidade, estão a possibilidade jurídica do pedido e o interesse processual que integram o referido instituto. Mas em razão de uma situação dinâmica e objetiva, será feita uma pequena análise.

Em seu art. 4º, a Lei de Execução Fiscal trata sobre a legitimidade passiva na Ação de Execução Fiscal. Conforme preceitua o mencionado artigo:

Art. 4º. A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I – O devedor;

II – O fiador;

III – O espólio;

IV – A massa;

V – O responsável, nos termos da lei, por dívidas tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI – Os sucessores a qualquer título.

É importante fazer uma breve análise sobre a legitimidade passiva na execução, observando que a sua inobservância enseja na extinção da ação sem resolução do mérito.

A obrigação tributária se consubstancia em uma relação jurídica contínua estabelecida por meio de lei e que deve imprescindivelmente constar como sujeito ativo qualquer dos entes federativos, quais sejam, as Pessoas Jurídicas de Direito Público

(União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), nos termos do quanto previsto no art. 145 da CF/1988 c/c o art. 119 do CTN ao exercer amplamente a competência outorgada pela Constituição, especificamente os arts. 155 e 156, arts. 157 e 158 da CF/1988, que tratam da espécie tributária impostos, de competência da União, os de competência dos Estados e Distrito Federal, bem como os de competência do Município.

Como sujeito passivo da obrigação tributária, conforme mencionado, em regra, está presente o contribuinte, ou seja, o sujeito que manifesta a capacidade contributiva, praticando em um contexto fático os elementos do fato imponível nos mesmos padrões estabelecidos pela Lei ao dispor sobre as circunstâncias hábeis a dar início à obrigação tributária, e como consequência, a obrigação do Fisco de cobrar o tributo e a do contribuinte de pagar o montante devido.

Ocorre que, no que tange ao débito tributário, é importante reconhecermos a possibilidade de ocorrência de situações inesperadas, as quais a implicação imediata está atrelada na legitimação passiva extraordinária de um terceiro que, até então, se apresentava na relação jurídica simplesmente para assegurar o cumprimento da obrigação. A presente legitimação ocorre geralmente em razão da inobservância do dever a ele inicialmente determinado pelo legislador.

Vale lembrar que a própria situação de inscrição do crédito tributário em dívida ativa objetiva, assim, conforme previsto no art. 202 do CTN<sup>31</sup>, identificar com clareza o devedor, executado em potencial, para verificar o elemento objetivo relacionado à condição da ação, já que o produto do ato da inscrição é a Certidão de Dívida Ativa,

---

<sup>31</sup> **Art. 202 do Código Tributário Nacional.** 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.

considerado pelo art. 784, (...) do CPC, como título executivo extrajudicial, gozando de certeza e liquidez.

Nas palavras de SABAAG, temos:

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa ocorre pelo inadimplemento da obrigação tributária nascida com o fato gerador. Isso quer dizer que o crédito não suspenso, não extinto ou não excluído, poderá, como resposta à necessidade de cobrança judicial do sujeito ativo, ser inscrito em dívida ativa. Tal procedimento tem o condão de conferir exequibilidade à relação juridico-tributária. Portanto, a dívida ativa pode ser definida como crédito tributário inscrito.<sup>32</sup>

De acordo com as palavras do autor, em razão do descumprimento de determinadas situações, como a falta do pagamento do tributo, faz-se necessária a inscrição do contribuinte em dívida ativa, possibilitando dessa forma, o ajuizamento de uma futura execução fiscal.

Conforme mencionado anteriormente, falando-se de legislação tributária, verifica-se uma maneira mais abrangente de se tratar o sujeito passivo da obrigação tributária, comparando-se aos moldes do quanto previsto no Código Civil.

Em razão do quanto previsto no art. 121 do CTN, tanto o contribuinte como o responsável tributário estão inseridos no conceito de sujeito passivo da obrigação tributária. No mesmo art. 121 do CTN, é atribuído ao responsável tributário, conforme inciso II, um conceito mais genérico e por exclusão, conforme será analisado.

A palavra legitimidade faz refletir sobre os pressupostos processuais que direcionam a propositura e o alcance dos resultados práticos aguardados com o ajuizamento do processo. Esta é a reflexão que passa a ser feita. Mas a finalidade principal está atrelada a trazer comentários apenas iniciais e superficiais no que tange à legitimidade relacionadas às figuras do demandante e do demandado.

No que tange à sociedade empresária como contribuinte, não pairam quaisquer dúvidas. As pessoas jurídicas que foram regularmente constituídas, ou até mesmo aquelas que não foram, podem tranquilamente ocupar a posição de sujeito passivo na

---

<sup>32</sup> SABBAG, 2016, p. 1035.

relação jurídico-tributária, principalmente em razão do quanto previsto no art. 126, III, do CTN<sup>33</sup>. Mas algumas situações que norteiam sua relação com o fisco merecem uma análise mais detalhada.

Conforme mencionado anteriormente, verificamos que a pessoa que detém a capacidade contributiva e, conseqüentemente, sobre ele recai a obrigação de arcar com o adimplemento do tributo, este é o sujeito passivo da obrigação tributária.

Com relação à sujeição passiva na obrigação acessória, esta se configura em uma incumbência atribuída ao contribuinte a terceiros que demonstrem alguma ligação com o fato gerador ou com a pessoa do sujeito passivo direto. Essas obrigações são realizadas dessa maneira, visando justamente a entrada imediatista de valores ao erário, com o objetivo de realizar as políticas públicas, evitar a evasão fiscal e colaborar com a atuação da Administração Fiscal.

Inicialmente, a obrigação acessória não possui uma natureza arrecadatória. Somente o descumprimento da obrigação traz uma consequência, fazendo com que a mesma se converta em obrigação principal, no que tange ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. É atribuída a natureza de obrigação de dar ao que, a princípio era entendido como obrigação de fazer.

No intuito de formar a relação processual, uma das condições da ação é a presunção do não pagamento do valor estabelecido no lançamento na via administrativa ou a falta de êxito em uma impugnação apresentada pelo contribuinte, quando o contexto fático ou jurídico assim autorizar.

Apenas depois de verificada a ocorrência dessas fases, é possível identificar o nascimento da pretensão, objeto da demanda, prerrogativa da Fazenda Pública, quais sejam, a pretensão para fazer a inscrição do crédito tributário e possivelmente a identificação dos elementos relacionados à relação processual posteriormente formada para o ajuizamento da execução fiscal.

---

<sup>33</sup> **Art. 126, III do Código Tributário Nacional.** A capacidade tributária passiva independe: III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Nas palavras de ARAKEN DE ASSIS:

O crédito fazendário somente é inscrito “depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular” (art. 201 do CTN). E, esclarece o art. 160 do CTN, o vencimento do crédito tributário ocorre trinta dias após a notificação do sujeito passivo do lançamento, se a lei não fixar, expressamente, o tempo do pagamento. Quanto ao crédito não tributário, existirá inscrição se o obrigado não cumpriu a obrigação, no tempo e modo devidos. Em qualquer hipótese, a inscrição abrange créditos já exigíveis – e, por esse motivo, o inadimplemento subsiste como pressuposto da inscrição e da ulterior execução.<sup>34</sup>

Conforme leciona aos ilustres MARINONI; ARENHART; MITIDIERO:

A petição inicial da execução fiscal deve indicar o juízo a quem é dirigida, o pedido e o requerimento de citação (art. 6º, da LEF). Dispensa-se o requerimento de prova, seja porque de regra ela é desnecessária, seja porque a prerrogativa de produzir provas pela Fazenda Pública independe de requerimento (art. 6º, § 3º, da LEF). Também não é necessária a indicação da causa de pedir, que estará já descrita na certidão de dívida ativa.<sup>35</sup>

O processo se inicial contra a sociedade empresária, caracterizada como contribuinte de direito. Somente poderá ser atribuída a responsabilidade contra o sócio que possui poderes de gestão através da identificação de circunstâncias plausíveis e demonstrativas da prática de ato ilícito ou ato não abarcado por contrato social ou estatuto. Mas tal pretensão, estando atrelada ao processo, não necessita apenas de uma relação processual, mas sim da existência de um processo regular e válido. Outros elementos apenas merecem atenção se presentes em título executivo válido.

Ademais, ressalte-se que as competências tributárias estão definidas pela Constituição Federal. Dessa maneira, não existem quaisquer dúvidas acerca de tal instituto. Com isso, é de se concluir que no que tange à legitimidade ativa na obrigação tributária, não há falar em solidariedade, ou seja, com o risco de incorrer em bitributação e violação de competência, entes tributantes diferentes não podem exigir o pagamento

---

<sup>34</sup> ASSIS, 2016, p. 1442.

<sup>35</sup> MARINONI; ARENHART; MITIDIERO, 2017, p. 127.

do mesmo tributo. Se mostra inconveniente, ilegal e ilegítimo, quando se tem por objeto dívida ativa em razão da obrigação tributária, qualquer realização de litisconsórcio ativo.

No que se refere à solidariedade na sujeição passiva, resta totalmente cabível e, acima de tudo legal, já que os próprios artigos 124 e 125 do CTN assim determinam, bem como o art. 202, I, do mesmo diploma legal, que menciona a figura do responsável.

Ocorre que, alguns casos trabalhosos e iniciam com a dissolução irregular durante o processo executivo. Aqui passamos a estar diante de uma das principais espécies de responsabilidade no processo tributário, uma vez que o responsável pessoal pelo pagamento do crédito tributário não demonstrou riqueza através da prática de atos nos padrões estabelecidos pela hipótese de incidência, mas existe dispositivo na Lei Tributária que penaliza em razão da conduta praticada com falta de ética, que causou a dissolução irregular da pessoa jurídica.

É importante mencionar que a dissolução irregular entendida por si só, demonstra o dolo específico do responsável e implica na sua punição com o redirecionamento da execução fiscal, ou seja, a alteração da legitimação passiva, que ocorre com a troca do contribuinte pelo responsável.

Nas palavras de SABAAG:

Na prática, basta que a sociedade pare de funcionar no seu domicílio fiscal sem a devida comunicação aos órgãos competentes para que se deflagre a dissolução irregular. Tal presunção, conseqüentemente, atrairá a incidência do art. 135, III, do CTN para fins de redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente. Em síntese, esse vem sendo o entendimento que o STJ, por construção pretoriana, extrai das seguintes situações: (I) quando o oficial de justiça certifica que a sociedade executada não foi localizada no endereço indicado na inicial da ação executiva (ou naquele constante da Junta Comercial); (II) quando há o estado de insolvência da sociedade, sem o pedido de quebra.<sup>36</sup>

Resta demonstrada a legitimidade do sócio gestor em razão da prática de atos contrários à legislação pátria.

---

<sup>36</sup> SABBAG, loc. cit., p. 826.

Ressalte-se que, no que tange ao crédito tributário inscrito contra a sociedade empresária, é obrigatória e viável que haja uma relação de corresponsabilidade. A referência ao nome do mencionado responsável, consoante interpretação do diploma legal, se mostra como ato obrigatório, demonstrada pela inserção do nome do sócio gestor na certidão de dívida ativa no momento do ajuizamento da execução fiscal.

Essa obrigatoriedade apresenta uma importância, principalmente quando se fala em dissolução irregular capaz de implicar no redirecionamento da execução fiscal contra a pessoa responsável pela sua ocorrência.

#### 4.3 COBRANÇA JUDICIAL DA DÍVIDA ATIVA EM FACE DO CONTRIBUINTE PESSOA JURÍDICA E A FUTURA OCORRÊNCIA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR

Os desdobramentos da ação de execução fiscal bem definidos pela Lei nº 6.830/1980 traz convergências e divergências com o tradicional processo de execução, porém, devem ser observados os princípios relativos a tal processo, como por exemplo, menor onerosidade, título executivo, patrimonialidade, adequação e tipicidade dos atos executivos. Nos termos da Lei de Execução Fiscal, art. 1º, aplica-se o Código de Processo Civil<sup>37</sup> de maneira subsidiária ao processo de Execução Fiscal.

Quando se fala em princípios específicos, que o reconhecimento ocorre durante o processo executivo, na ação de execução fiscal, a interpretação é diferente da que é conferida. Trata-se do princípio da disponibilidade.

Nos processos em que a Fazenda Pública figura na condição de autora, a indisponibilidade da ação é o princípio que se aplica, uma vez que o interesse público é colocado em posição superior. Dessa forma, os órgãos de representação judicial não podem abandonar o interesse público unicamente por conveniência.

---

<sup>37</sup> **Art. 1º do Código de Processo Civil.** O processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil, observando-se as disposições deste Código.

Nesse sentido, mostra-se importante observar algum dispositivo legal que trata dos limites da disponibilidade da ação. Esse tratamento é demonstrado através do instituto da remissão, e, com isso, é de fundamental importância o dispositivo legal.

O art. 14 da Lei nº 11.941/2009<sup>38</sup>, que altera a legislação tributária federal referente ao parcelamento ordinário do débito tributário, confere remissão em casos específicos e estabelece regime tributário de transição.

Em situações nas quais o interesse público é visível, a remissão de crédito tributário que a lei menciona está atrelada à essa situação, ou seja, prevalência do interesse público. Está atrelada ao perdão por parte do ente tributante, da dívida tributária da qual é credor.

De acordo com o art. 202, I, CTN, a demonstração clara do sujeito passivo corresponsável, caso ocorra, trata-se de elemento importantíssimo para a relação, sob pena de incorrer em nulidade da CDA ora inscrita. Ocorre que, até a decisão de 1ª instância, a CDA pode ser emendada, conforme prevê o art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830/1980.

Com o intuito de contextualizar o tema, é interessante mencionar questões referentes ao crédito tributário constituído contra a pessoa jurídica, situação na qual entendemos que o destaque ao nome do corresponsável se torna obrigatória, e o CTN adota esse raciocínio, que é a dissolução irregular da sociedade empresária implícita na responsabilidade pessoal do sócio-gerente em razão da prática de ato ilícito.

As pessoas jurídicas, por exemplo, sociedade limitada, possuem um patrimônio próprio, o qual é integralizado pelos seus idealizadores, e que o desdobramento principal é justamente a responsabilidade patrimonial limitada ao valor integralizado na respectiva cota.

Nas palavras de MAMEDE, temos:

Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio pelas obrigações da sociedade é restrita ao valor não integralizado de suas

---

<sup>38</sup> **Art. 14 da Lei nº 11.941/2009.** Ficam remetidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa quem em 31 de dezembro de 2017, estejam vencidos à 5 (cinco) ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

quotas (artigo 1.052 do Código Civil), embora todos sejam solidariamente responsáveis pela integralização total do capital social; assim, se um sócio já integralizou suas quotas, mas há sócios que ainda não o fizeram, todos poderão ser solidariamente demandados por esse valor em aberto. Realizado todo o capital, finda-se a possibilidade de se voltar contra os sócios – e seu patrimônio – para a satisfação de créditos contra a sociedade limitada (simples ou empresária), salvo a desconsideração da personalidade jurídica. Esse mecanismo é um incentivo jurídico ao investimento em atividade comercial: os que aceitam participar da sociedade sabem que, agindo licitamente, seu patrimônio pessoal estará protegido; assim, se o negócio não der certo, perderão apenas o que investiram (o valor de suas quotas), não mais<sup>39</sup>.

As obrigações do sócio e da sociedade não se confundem, em razão da ficção jurídica criada pelo Código Civil<sup>40</sup>. Através do próprio patrimônio, cada uma das partes é responsável pelo cumprimento de suas obrigações. Mas por razões práticas e por representar apenas uma hipótese legal, a pessoa jurídica precisa de uma organização interna similar à do corpo humano, que dessa maneira, possa ser empregada para os objetivos que foi criada.

A organização da pessoa jurídica ocorre de maneira determinada pelo contrato social ou atos constitutivos. O contrato social é o instrumento que determina quais pessoas terão poder de decisão internamente, determinando os termos em que será feita a divisão do *pro labore*. A sociedade empresária evolui no momento em que são tomadas essas decisões.

Observa-se algumas particularidades no que se refere ao direito tributário. O objetivo de se criar a sociedade empresária é justamente para buscar fins comerciais, e buscar negociações visando o seu crescimento. Mas existem situações que ultrapassam a esfera de disposições da sociedade em razão da sua própria natureza. É o que acontece nas relações referentes à competência tributária.

Existem grandes possibilidades de apoiar a concreta formação da obrigação jurídico-tributária, em razão da ocorrência do fato gerador do tributo. A mesma está atrelada a

---

<sup>39</sup> MAMEDE, 2013, p. 98.

<sup>40</sup> BRASIL, **Código Civil de 2002**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2018.

um ato de dar, resumindo o direito do fisco de receber um valor definido a título de tributo e, o dever do contribuinte de repassar aos cofres públicos o montante quando apurado administrativamente.

Ocorre que, as circunstâncias devem ser analisadas com bastante cuidado, tendo em vista a relação complexa existente entre o contribuinte e a pessoa jurídica.

Conforme preceitua o art 784 do Código de Processo Civil, o crédito tributário será inscrito em dívida ativa e servirá de base para a ação de execução fiscal ajuizada pela Fazenda Pública a fim de pleitear, pelas vias judiciais, o pagamento da obrigação. É principalmente neste momento que uma equiparação entre as obrigações deve ser feita e o nome do gestor, caracterizado como responsável, deverá estar presente nos instrumentos que embasam a dívida como uma maneira de consolidar a relação existente entre pessoa jurídica e administrador ou deve aparecer como devedor originário, caso demonstrada algumas das circunstâncias previstas no Código Tributário Nacional.

É importante ter em mente, dessa forma, quem constava como administrador da sociedade empresária no momento em que foi ajuizada a execução fiscal, tendo em vista que a norma presente no art. 137, III, c, do CTN garante o cumprimento de uma obrigação acolhida pelo fisco. Caso o administrador venha a praticar algum ato ilícito caracterizado por atos de dissolução, seu patrimônio pessoal será usado como uma forma de adimplemento da obrigação.

Com isso, não faz sentido saber qual dos sócios estava na posição de diretor no momento em que ocorreu o fato gerador, já que a dissolução irregular que implica no redirecionamento ocorre durante o processo, conforme mencionado no artigo acima. A responsabilidade do diretor na data em que ocorreu o fato gerador será apurada conforme o art. 135, III, do CTN e nesse aspecto, não há que se mencionar o termo redirecionamento, já que a sua responsabilidade é pessoal a partir do momento que nasce a obrigação.

Nas palavras de SABAAG:

Em outras palavras, o redirecionamento fruto da dissolução irregular da sociedade irá demandar a satisfação simultânea das duas condições: o sócio-gerente deve estar no comando da sociedade quando da dissolução irregular e também deve fazer parte do quadro societário à época dos fatos geradores ou do vencimento da obrigação tributária.

Entretanto, em 16 de junho de 2015, por votação unânime, a 2ª Turma do STJ, no REsp 1.520.257/SP (Rel. Min. Og Fernandes), apontou para uma mudança desse entendimento. Na ocasião, entendeu-se que, nos casos de dissolução irregular da sociedade, o redirecionamento da execução fiscal deve alcançar o sócio-gerente que comandava a entidade ao tempo da dissolução irregular, sendo de todo desimportante a data do fato gerador da obrigação tributária, bem como as datas dos vencimentos dos débitos fiscais correspondentes.<sup>41</sup>

De acordo com JAMES MARINS:

O Processo Tributário somente tem início com a formalização da lide, quer se refira ao conteúdo do lançamento obrigacional tributário, quer se refira à aplicação de multa ou da impugnação a ato fiscalizatório ilegal. Com efeito, a insurgência formal do cidadão-contribuinte em face de ato administrativo que lhe pareça lesivo a seus interesses assume a mesma natureza jurídica, quer se dê em face de puro ato de lançamento, quer se dê diante de auto de infração (que no mais das vezes contém em seu bojo ato de lançamento), pois revela a resistência do contribuinte a ato da Administração Pública tendente a lhe retirar parcela de seu patrimônio seja pela tributação (ato ilícito) ou pela sanção material (decorrente de ato ilícito).”

A etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela Administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação da multa por suposto descumprimento de dever instrumental.<sup>42</sup>

Estamos diante de uma situação de responsabilidade pessoal originária, uma vez que a pessoa jurídica intermediária constitui somente um objeto para a ocorrência do ato

---

<sup>41</sup> SABAAG, loc. cit., p. 827.

<sup>42</sup> MARINS, 2015, pp. 142-3.

ilícito configurado por lei como obrigação tributária, enquanto que a responsabilidade pessoal pode ser caracterizada como extraordinária.

Em consonância com a jurisprudência do STJ, entende-se que o nome do corresponsável deverá aparecer na Certidão de Dívida Ativa, uma vez que durante o processo de execução, não faz sentido aferir o dolo ou a culpa da conduta do agente, uma vez que este processo está baseado na satisfação do direito do credor considerado em um título executivo certo, líquido e exigível.

Nesse sentido, jurisprudência do STJ:

**Ementa:** TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. **NOME DO SÓCIOCONSTANTE NA CDA.** INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA QUANTO A ALGUMA EXCLUDENTE DE RESPONSABILIDADE. RESP 1.104.900/ES, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC . SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 620 DO CPC . SÚMULA 282/STJ. 1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp 1.104.900/ES, pela sistemática do art. 543-C do CPC , firmou orientação 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. 2. A alteração das conclusões adotadas pela Corte de origem, no tocante à legitimidade da inclusão do **nome dos sócios** na **CDA**, demandaria novo exame do acervo fático-probatório **constante** dos autos, providência vedada pela Súmula 7/STJ. 3. A matéria pertinente ao art. 620 do CPC não foi apreciada pela instância judicante de origem, tampouco foram opostos embargos declaratórios para suprir eventual omissão. Portanto, ante a falta do necessário prequestionamento, incide o óbice da Súmula 282/STF. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.<sup>43</sup>

É interessante apresentar tal posicionamento, já que, para que seja operacionalizado o redirecionamento, é importante a existência de um título executivo em face do responsável que indique a legitimidade extraordinária.

Outrossim, é importante mencionar acerca do vínculo do sócio com a ocorrência da dissolução irregular, para que assim possa ser responsabilizado. Entende-se que tal

---

<sup>43</sup> BRASIL, **Jurisprudência do STJ.** Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=Nome+do+s%C3%B3cio+constante+da+CDA>> . Acesso em: 20 ago. 2018.

argumento demonstra a responsabilidade tributária que acarreta no redirecionamento, apresentada pelo art. 137, III, c, do Código Tributário Nacional, que é a única que bem define a responsabilidade do sócio pela ocorrência da dissolução irregular da sociedade empresária, e solicita a prática de ato ilícito, no caso, a dissolução irregular, com fundamento no dolo específico, durante o curso da execução fiscal ajuizada em face da sociedade empresária.

Caso o nome do corresponsável não esteja presente na CDA, é importante que o fisco faça a emenda do título executivo.

Nas palavras de MARINONI; ARENHART; MITIDIERO:

O crédito regularmente inscrito, demais, goza de presunção relativa de certeza e liquidez (art. 3º, da LEF). Apesar dessa presunção, a certidão de dívida ativa pode ser emendada ou substituída – se contiver erro material ou formal – até a decisão de primeiro grau na execução fiscal, devolvendo-se ao executado o prazo para embargos do executado (art. 2º, § 8º, da LEF). A alteração do título pode ocorrer, porém, apenas em casos de defeitos em relação a ele, não sendo autorizada se os vícios decorrem do próprio lançamento ou de sua inscrição. Também não se permite a substituição do sujeito passivo da execução (Súmula 392, do STJ) ou da norma que serve de fundamento ao lançamento.<sup>44</sup>

Dessa maneira, estamos diante da problemática que envolve a execução por título líquido, certo e exigível.

Ademais, resta impugnada a tese de que a responsabilidade pode ser averiguada em uma ação executiva em curso, já que todo conjunto probatório instituído pelo título executivo e ações desse sentido não possuem, de início, dilação probatória. O conjunto probatório poderá ser mencionado judicialmente por meio de ações incidentais de conhecimento apresentadas com tal finalidade, como por exemplo, a exceção de pré-executividade e os embargos à execução fiscal.

Caso o exequente não indique no título executivo o nome do responsável no momento em que a execução é ajuizada, deve ser ofertada, pelo magistrado, a possibilidade de fazer a emenda à CDA que instrui a obrigação, conforme preceitua o art.

---

<sup>44</sup> MARINONI; ARENHART; MITIDIERO, op. cit., p. 126.

2º, § 8º, da Lei nº 6.830/1980<sup>45</sup>, e não chamar o terceiro a juízo, comprometendo dessa maneira o seu direito à propriedade.

Nas palavras de ARAKEN DE ASSIS:

Trata-se de privilégio fazendário, já constante do art. 203 do CTN, e, agora, por força daquele preceito, estendido ao crédito não tributário. Ele se justifica na prevalência do interesse público sobre o privado. No entanto, conforme do STJ, semelhante faculdade somente se justifica nas hipóteses de erro material ou formal. E, falecendo o devedor, o STJ estimou a obrigatória alteração da certidão para a execução prosseguir contra o espólio. Enfim, estabeleceu a Súmula do STJ, nº 391: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução. Por exemplo, a indicação da base legislativa da exação ou erro de cálculo podem ser legitimamente modificados. Não cabe, entretanto, substituir a certidão para incluir o nome do novo proprietário do imóvel, na execução do IPTU, porque se cuida de vício do lançamento.”<sup>46</sup>

Não está se falando sobre o ônus da prova. O que se traz aqui é a necessidade da inscrição do nome do responsável tributário na CDA para formalizar a obrigação. Essa inscrição significa, nos meios processuais, possibilitar a Fazenda Pública a posse de um título executivo extrajudicial contra o responsável tributário.

Nas palavras de TEORI ZAVASCKI

Em qualquer dos casos de responsabilidade subsidiária, proposta a execução contra a pessoa jurídica e não tendo ela força patrimonial suficiente para suportar a obrigação, poderão os atos executivos ser “redirecionados” contra o patrimônio do sócio responsável, “hipótese” em que este deve ser preliminarmente citado em nome próprio para se defender da responsabilidade imputada cuja causa o credor deve traduzir em petição clara e precisa.(...) Em se tratando de obrigações de natureza fiscal, a responsabilização do sócio independe de prévia inscrição da dívida em seu nome, podendo ser citado e ter seus bens penhorados mesmo que não figure expressamente da certidão de dívida ativa. Todavia, para que se viabilize o redirecionamento da execução contra o

---

<sup>45</sup> Art. 2º da Lei nº 6.830/1980 - 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. § 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

<sup>46</sup> ASSIS, 2016, p. 1438.

sócio, é indispensável que a respectiva petição descreva a causa para redirecionar, que deve ser uma das situações previstas em lei como caracterizadoras da responsabilidade subsidiária, situação que, se for contestada em embargos, deverá ser devidamente provada pela exequente.<sup>47</sup>

Em algumas situações, é possível imaginar uma circunstância obsoleta resultado de algumas situações vistas anteriormente, em razão da diligência oficial praticada por servidor, identifica-se o abandono pela sociedade empresária, de seu domicílio fiscal (o lugar de sua sede, ou com relação a fatos ou atos que originaram a obrigação, o de cada estabelecimento, de acordo com o art. 127, II, CTN).

Essa identificação indica o primeiro resquício, de acordo com os tribunais e grande parte da doutrina, capaz de ensejar a responsabilização dos gerentes, diretores, e dirigentes de pessoa jurídica de direito privado que possuem poder de decisão. É de competência do exequente, através da identificação de indícios de dissolução irregular, pleitear judicialmente o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Nesse sentido, julgado do STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DO REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO EXECUTIVA FISCAL APÓS A RETIRADA DO SÓCIO-GERENTE DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA POR SUPOSTA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO. 1. O Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente com fundamento na dissolução irregular da sociedade pressupõe a permanência deste na administração da empresa ao tempo dessa irregularidade. Precedentes: AgRg no REsp. 1.378.970/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 30.08.2013, EAg 1.105.993/RJ, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, DJe 01.02.2011, AgRg no Ag 1.371.311/MS, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe 28/05/2012, AgRg no REsp. 1.441.047/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 30/09/2014. 2. Agravo Regimental da Fazenda Nacional desprovido.<sup>48</sup>

<sup>47</sup> ZAVASCKI, 2004, pp. 199-200.

<sup>48</sup> BRASIL, Jurisprudência do STJ – **Agravo Regimental no Recurso Especial**: REsp: 1465698/SP. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/153310630/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1465698-sp-2014-0162668-7?ref=serp>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

As normas referentes à responsabilidade tributária necessitam de utilização de instrumentos para se concluir sobre a responsabilidade em juízo. Dessa maneira, a parte exequente possui um título executivo com as características de certeza, liquidez e exigibilidade contra o responsável sendo que o único meio de se tornar efetiva a responsabilidade do sócio-gerente ocorre com o momento da inscrição do nome do mesmo no título executivo que instrui o processo.

No momento em que ocorre a dissolução irregular de sociedade empresária, é cabível o redirecionamento da ação executiva fiscal ao sócio que possui poderes de gerência e administração, que foi o responsável pela ocorrência da situação ilegal, mostrando-se uma possibilidade de responsabilidade dependente da ocorrência de algumas situações especificadas pela lei. Observa-se que na conduta, a prática ilícita está presente.

## **5 O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA O SÓCIO-GERENTE EM FACE DA OCORRÊNCIA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR**

As sociedades empresárias significam uma imaginação no mundo jurídico pátrio, e estão relacionadas à prática da livre iniciativa, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, como uma das condições para possibilitar que o cidadão com um olhar empreendedor tenha a coragem de manter empresas, e principalmente, em razão da separação que existe com relação às obrigações, bem como da separação de patrimônio que ocorre entre os bens da sociedade empresária e os bens dos sócios.

A partir do momento que os sócios realizam a integralização de capital, existe uma certa garantia de patrimônio entre aqueles que fazem parte da sociedade. Dessa maneira, as práticas referentes à vida civil que importam na criação ou, sendo o caso os fins das sociedades empresárias precisam observar o quanto determinado pelo Código Civil Brasileiro. Com isso, prevalece a imaginação do mundo jurídico.

Com isso, se apresenta como uma conduta muito habitual a situação dos representantes se utilizarem da proteção patrimonial para a realização de práticas conceituadas pela lei civil como ilícitas, e que possuem como resultado a concessão da obrigação tributária apenas com relação à sociedade empresária.

Atualmente, as ações jurídicas vêm por diversos momentos passando por momentos que mostram um total desrespeito às normas, principalmente sobre as que tratam da dissolução. Com isso, a permanência da garantia de proteção patrimonial não merece prosperar, em razão da mentalidade usada para prejudicar terceiros.

Em razão da afronta ao que estabelece a legislação atual, a dissolução irregular da sociedade empresária acarreta na atribuição da responsabilidade pessoal do sócio-gerente que não observou o quanto determinado na legislação atual para o fim das obrigações empresárias. No que se refere ao crédito tributário que não foi pago pela pessoa jurídica, este passa para a figura dos corresponsáveis em razão da prática pelos mesmos, de condutas que afrontam fervorosamente ao ordenamento jurídico.

Nesse caso, o redirecionamento da ação de execução fiscal passa a se sobrepor sobre a pessoa jurídica no que se refere à responsabilidade pelo pagamento do tributo. Salienta que o instituto do redirecionamento não tem nada a ver com desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que se baseiam em práticas diversas.

O redirecionamento da execução fiscal ocorre durante o processo executivo, em razão da ocorrência da dissolução irregular, enquanto que a desconsideração da personalidade jurídica está atrelada a um pensamento corriqueiro dos tribunais, e precisa de uma análise mais pormenorizada quando aplicada processualmente.

## 5.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE O ENCERRAMENTO DAS PESSOAS JURÍDICAS

As consequências que giram em torno do pensamento apresentado pela inobservância das obrigações presentes pela legislação tributária se mostram viáveis, e merecem uma análise mais pormenorizada. A situação da dissolução irregular é

fortalecida pelo abandono do domicílio fiscal sem comunicar aos órgãos competentes por parte da pessoa jurídica, bem como a identificação da falta de bens durante o processo executivo, possibilitando, dessa forma, que terceiro responda pelo inadimplemento do crédito tributário por parte da pessoa jurídica.

Em razão da identificação da falta de bens, somado com a diligência praticada por oficial de justiça no que tange ao fato de não encontrar a sociedade empresária funcionando em seu domicílio fiscal, a ocorrência da dissolução irregular passa a ser dada como certa.

Aqui se observa que estamos diante de situações que demonstram fortes presunções da ocorrência do ato ilícito, pois o fim das atividades sem comunicação aos órgãos competentes faz com que se presuma a dissolução irregular da pessoa jurídica. Além disso, a falta de bens no momento da divisão e uma inobservância às regras presentes na legislação implicam na responsabilidade pessoal do sócio-gerente no pagamento das dívidas da sociedade empresária.

Tendo em vista a prática de ato ilícito que enseja na quebra da confiança existente entre o Fisco e o contribuinte, o sócio que a princípio se apresenta como aquele que assegurava o cumprimento da obrigação tributária que resulta na demonstração da riqueza com a ocorrência do fato gerador do tributo e constatação da capacidade contributiva, apesar de estar em situação diversa, o mesmo passa a se apresentar como o sujeito passivo da relação tributária, que possui como objeto principal o adimplemento do montante pecuniário apurado através do lançamento do crédito tributário.

Apenas diante de situações que presumem a ocorrência da dissolução irregular, pode ser imaginada pelo intérprete a necessidade do redirecionamento. Com relação à sociedade empresária, FÁBIO ULHOA COELHO fala sobre a importância de se tomar as providências necessárias para o seu encerramento, senão vejamos:

O direito brasileiro das sociedades empresárias contempla dois diferentes regimes dissolutórios. De um lado, o regulado na Lei das Sociedades por Ações (arts. 206 e s.), pertinente às institucionais; de outro, o do Código Civil (arts. 1033 a 1038), para as contratuais. Não há diferenças de fundo entre os respectivos regulamentos. As concepções básicas são as mesmas: um ato formal, dos sócios ou do juiz, marca claramente o início do procedimento; segue-o a solução das pendências obrigacionais da sociedade (a liquidação); por fim, reparte-se entre os sócios o patrimônio

remanescente. Essa é a estrutura geral dos dois regimes. As diferenças se ligam à natureza dos vínculos societários que se desfazem. Isso é, as sociedades contratuais se dissolvem seguindo regras orientada, em parte, pelo direito dos contratos, característica que não se encontra no regime dissolutório das institucionais.<sup>49</sup>

Com relação ao procedimento que deve ser utilizado para o fim da sociedade, palavras de MARLON TOMAZZETE:

Por fim, as sociedades empresárias (arts. 1044, 1051 e 1087 do Código Civil de 2002), qualquer que seja a forma adotada, também se dissolvem se falirem, isto é, se tiverem contra si uma execução coletiva que vise ao pagamento de todos os credores. A ausência de patrimônio suficiente para honrar o pagamento de todos os credores da companhia é um traço normalmente ligado à falência e, por isso, o fim do processo de falência leva ao fim do patrimônio social e, conseqüentemente, à inexistência de qualquer objetivo a que se tenha proposto a sociedade.<sup>50</sup>

Com relação à dissolução da sociedade empresária, o art. 1033 e seguintes do Código Civil trazem as causas e um conjunto de atos lícitamente adotados e capazes para por fim à sociedade empresária. São três fases apresentadas: dissolução, liquidação e partilha de bens, caso haja, entre os sócios que se faziam presentes na sociedade empresária no momento da dissolução.

Na dissolução verificamos a existência de um único ato que põe fim à primeira fase. O fim imediato não ocorre. O que acontece. Na prática, é apenas uma publicação por parte dos sócios, do fim da sociedade empresária, demonstrando que os sócios não possuem mais quaisquer relações.

No que tange à dissolução, FÁBIO ULHOA COELHO assevera:

A dissolução será judicial ou extrajudicial não em função da causa que a animar. Quando os sócios estão de acordo que o negócio se mostra inviável, dissolvem extrajudicialmente a sociedade; mas, se apenas a maioria está convencida da inviabilidade da empresa, a dissolução só poderá ser judicial. O que distingue, assim, as espécies de dissolução-ato é o instrumento pelo qual se viabilizam: a extrajudicial é instrumentalizada por ato dos sócios (deliberação assemblear formalizada em ata e distrato ou só distrato), e a judicial, por decisão do Judiciário. Nesse sentido, a

---

<sup>49</sup> COELHO, 2016, p. 435.

<sup>50</sup> TOMAZETTE, 2013, p. 388.

identificação da natureza pleno jure da dissolução, quando motivada esta por determinadas causas, não importa necessariamente a dispensa da declaração judicial.<sup>51</sup>

O segundo passo para que a sociedade empresária seja encerrada é a liquidação. Com o intuito de que as dívidas adquiridas sejam quitadas, é necessária a reunião do conjunto patrimonial presente e futuro da sociedade empresária.

Com relação à liquidação, palavras de JOAQUIN GARRIGUES:

Ocorrendo qualquer das hipóteses de dissolução da sociedade, exceto a fusão, incorporação e cisão, a sociedade deve entrar em processo de liquidação, com o objetivo de regularizar suas relações patrimoniais. A liquidação é o processo de apuração do ativo, pagamento do passivo e da partilha do eventual saldo entre os sócios ou, o conjunto de operações da sociedade que tendem a fixar o patrimônio social divisível entre os sócios. Nessa fase, a sociedade ainda existe, ainda mantém a personalidade jurídica, mas apenas para finalizar as negociações pendentes e realizar os negócios necessários à realização da liquidação, tanto que deve operar com o nome seguido da cláusula em liquidação, para que terceiros não se envolvam em novos negócios com a sociedade.<sup>52</sup>

Da mesma maneira, TOMAZZETE traz as formas de liquidação, senão vejamos:

O processo de liquidação pode se desenvolver de forma judicial ou amigável, independentemente de como se operou a causa de dissolução, vale dizer, se a causa da dissolução é judicial, a liquidação pode ser judicial ou amigável, não há uma correlação.<sup>53</sup>

Mauro Rodrigues Penteadó ainda acrescenta mais uma modalidade de liquidação (2000, p. 91): “Mauro Rodrigues Penteadó acrescenta ainda a liquidação administrativa, inerente a certas atividades, como das instituições financeiras, e a liquidação concursal ligada ao procedimento da falência”.

---

<sup>51</sup> COELHO, op. cit., p. 436.

<sup>52</sup> GARRIGUES, 1987, p.290.

<sup>53</sup> TOMAZZETE, op. cit., p. 389.

Caso as dívidas da sociedade sejam superiores ao seu patrimônio, as dívidas daqueles que não possuem qualquer privilégio não são pagas. Como a responsabilidade dos sócios com relação ao ato praticado está atrelada à quantidade de quotas sociais, infelizmente nada poderá acontecer. Como existe a presunção de que a sociedade empresária foi constituída de uma maneira regular, possuindo seu próprio patrimônio, o mesmo se apresenta como uma maneira de garantir aos credores, e principalmente, honrar com seus compromissos.

Caso a sociedade possua um patrimônio significativo, conseqüentemente acontecerá a partilha dos bens. Mas em casos particulares isso dificilmente ocorre.

Conforme posicionamento de TOMAZZETE:

Efetuada o pagamento de todos os credores, havendo um saldo remanescente, este deverá ser partilhado entre os sócios. Trata-se do exercício de um dos direitos patrimoniais que se adquire no momento da aquisição da qualidade de sócio. A princípio, o liquidante fará tal pagamento de uma única vez; no entanto, os próprios sócios, por maioria de votos, podem deliberar que o liquidante deve fazer rateios do saldo remanescente, antes de finda a liquidação, mas sempre posteriormente ao pagamento dos credores.<sup>54</sup>

Sobre o tema, assevera FÁBIO ULHOA:

Após a realização do ativo e a satisfação do passivo, o patrimônio líquido remanescente é partilhado entre os sócios. A regra é a divisão do acervo, segundo a participação de cada um no capital social, mas os sócios podem livremente negociar outras formas, visto tratar-se de direitos inteiramente disponíveis. Se não forem suficientes os bens do patrimônio social para o atendimento das dívidas da sociedade, e estando o capital social totalmente integralizado, o liquidante tem duas alternativas: pedir, desde logo, a falência da sociedade (LSA, art. 210, VII; CC, art. 1103, VII), ou realizar, com estrita observância das preferências titularizadas por cada credor (LSA, art. 214, CC, art. 1106), os pagamentos possíveis, confessando a falência da sociedade após o exaurimento dos recursos da liquidação.<sup>55</sup>

---

<sup>54</sup> Id., op. cit., p. 393.

<sup>55</sup> COELHO, op. cit., 443.

Ocorre que, caso existam bens ou créditos referentes ao conjunto patrimonial da sociedade empresária, o contrato social estabelece a maneira como deverá ser feita a partilha, e conseqüentemente, beneficiando cada integrante do quadro societário da empresa, e que significa que todos concordaram.

Com isso, mostra-se a ocorrência da dissolução irregular da sociedade empresária, através do procedimento que observa as condições previamente estabelecidas na lei, o que não ocorre quando se verifica a ocorrência da dissolução irregular, já que aqui observa-se um desrespeito à regra estabelecida na lei.

Demonstra-se esclarecedor o termo “dissolução irregular”, demonstrando a ideia de uma afronta ao que estabelece a lei, e representado pela inobservância das condutas estabelecidas em lei para o fim da sociedade empresária e conseqüentemente da personalidade jurídica. Existe uma desobediência no que tange aos atos de extinção da personalidade.

Aqui vale mencionar a ratificação do entendimento adotado pelo STJ, o qual trouxe a súmula, norteando-se por presunções que ensejam a afronta ao texto legal, uma vez que não é possível dimensionar a gravidade das infrações. O que podemos observar é apenas a ocorrência de infrações segregadas pela gravidade, trazendo conseqüências mais severas e de acordo com o prejuízo causado aos cofres públicos. A inexistência de comunicação da mudança de domicílio fiscal aos órgãos competentes é um forte indício da ocorrência de infração legal. Com isso, nos termos do quanto previsto no art. 137, III, c, do CTN, verifica-se a responsabilidade pessoal do sócio-gerente durante o processo executivo.

A súmula do STJ apresenta a seguinte redação:

Súmula 435: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> BRASIL, **Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 435 do STJ**: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Disponível em: < [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7957](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7957) >. Acesso em: 04 set. 2018.

A responsabilidade do sócio que possuía poderes de gerência e administração durante a ocorrência da dissolução irregular é o que se legitima, em razão do ato ilícito. Ocorre que, as situações atinentes aos elementos processuais devem ser observadas de uma maneira mais cautelosa, pois demonstra-se a ocorrência de divergências com relação aos mesmos. Refere-se à existência ou não da obrigação de colocar o nome do responsável tributário no título executivo extrajudicial, qual seja, a CDA.

As circunstâncias atinentes à ocorrência da dissolução implicam no redirecionamento do processo executivo. A quebra da relação de confiança demonstra a obrigação de passar para os cofres públicos o montante equivalente ao tributo pelo sócio-gerente, assumindo a posição de responsável tributário, uma vez que os credores entendem que o fim da sociedade empresária ocorrerá sempre de forma ilícita, uma vez que o patrimônio pessoal da empresa se apresenta como a principal forma de garantir aos credores o pagamento das dívidas.

A jurisprudência do STJ retrata a dificuldade existente em formalizar a pretensão do Fisco em requerer o pagamento do crédito tributário do sócio-gerente, diante da ocorrência da dissolução irregular no curso do processo.

## 5.2 DIFERENÇAS EXISTENTES ENTRE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

É importante analisar tecnicamente e processualmente as normas de direito material expressas no Código Civil e no Código Tributário Nacional por meio do princípio da solidariedade.

Com relação à desconsideração da personalidade jurídica, presente no art. 50 do Código Civil, o representante de pessoa jurídica que, se utilizando do benefício da proteção de patrimônio, abusar da personalidade jurídica, identificados pela confusão patrimonial ou desvio de finalidade como uma maneira de fraudar credores e conseguir um benefício ilícito. Nas palavras de FÁBIO ULHOA COELHO:

O juiz pode decretar a suspensão episódica da eficácia do ato constitutivo da pessoa jurídica, se verificar que ela foi utilizada como instrumento para a realização de fraude ou de abuso de direito.<sup>57</sup>

No que se refere ao direito do consumidor, as regras caracterizadas pelo instituto em discussão possuem uma extrema aplicação do incidente. É o que estabelece o Código de Defesa do Consumidor, no art. 28.

Conforme leciona MARLON TOMAZZETE:

Trata-se de dispositivo aplicável exclusivamente às relações de consumo, não havendo que se cogitar sua aplicação extensiva, a menos que se afigurem presentes os elementos de uma eventual aplicação analógica. Há que se ressaltar que em relação às infrações à ordem econômica e ao meio ambiente há uma legislação própria que reproduz o CDC, não se devendo falar em aplicação analógica.<sup>58</sup>

No que tange ao direito do trabalho, da mesma maneira, foi estabelecido um posicionamento consolidado com relação à importância do pagamento do crédito trabalhista, tendo em vista a natureza que possui, e também pelo fato de não assumir os riscos da atividade empresarial.

Conforme leciona HERMELINO DE OLIVEIRA SANTOS:

Um pressuposto fundamental da aplicação da desconsideração é a impossibilidade do devedor original honrar o débito, aplicando praticamente a teoria menor da desconsideração. Entende que não se pode exigir do empregado a prova de que houve um abuso da personalidade jurídica, o que tornaria o processo trabalhista um obstáculo à satisfação dos créditos alimentares e não um instrumento a serviço desses créditos.<sup>59</sup>

O importante a ser alcançado aqui é justamente a liquidez do crédito trabalhista, a fim de que o trabalhador tenha o seu próprio sustento, bem como o de sua família. Não

---

<sup>57</sup> COELHO, 1989, p.92.

<sup>58</sup> TOMAZZETE, loc. cit., p. 255.

<sup>59</sup> SANTOS, 2003, p. 213.

faz sentido mencionar a existência de confusão entre o redirecionamento, que se trata de instituto jurídico referente à matéria tributária, e a desconsideração da personalidade jurídica, que está atrelada à matéria trabalhista.

No que se refere à regra presente no art. 50 do Código Civil e a constante no art. 28 do CDC, existe uma divergência na doutrina, pelo fato da norma presente no Código Civil ser aplicada em hipóteses reduzidas que possibilitam avaliar a responsabilidade do gestor. Já a norma presente no Código de Defesa do Consumidor é caracterizada como a teoria da maior desconsideração, em razão de inúmeras possibilidades de aplicação ao caso concreto.

Nas palavras de GILBERTO GOMES BRUSCHI:

Ao lado do desvio de finalidade, o abuso da personalidade jurídica também poderá ser provado por meio da confusão patrimonial. Ao contrário do que possa parecer, nosso código não acolhe a concepção objetiva da teoria, pois a confusão patrimonial não é fundamento suficiente para a desconsideração, sendo simplesmente um meio importantíssimo de comprovar o abuso da personalidade jurídica, que ocorre nas hipóteses de abuso de direito e de fraude.<sup>60</sup>

Por outro lado, a responsabilidade tributária, que possibilita o redirecionamento mencionado e presente no art. 137, III, c, do Código Tributário Nacional, possui regramento próprio, e não é necessário demonstrar a ocorrência das condutas presentes no art. 50 do Código Civil. A constrição de bens do acervo particular do sócio-gerente nem sempre irá ocorrer em razão do aproveitamento da personalidade jurídica em razão da confusão patrimonial e desvio de finalidade.

Nas palavras de MELO FILHO:

Há quem defenda a tese de que o incidente em contraditório, previsto pelo NCPD para redirecionar a execução da sociedade para o sócio ou administrador, não seria aplicável a hipótese fundada em dissolução irregular da empresa, ao argumento de que ela não decorreria do art. 50 do Código Civil, mais do art. 135, II, do Código Tributário Nacional. Ter-se-ia, segundo tal doutrina, um retrocesso, caso se exigisse a observância do procedimento instituído pelo NCPD. Segundo diversos os requisitos da desconsideração daquele invocado para a corresponsabilidade derivada da dissolução irregular, não haveria necessidade, nesta última hipótese,

---

<sup>60</sup> BRUSCHI, 2005, p. 128.

de exigir-se da Fazenda exequente a instauração do procedimento dos arts. 133 a 137 do NCP. <sup>61</sup>

O que é importante neste caso específico é apurar a existência de elementos fáticos capazes de imaginar que a atitude do gestor tornou impossível o adimplemento da obrigação.

A responsabilidade pessoal em razão da ocorrência de ato ilícito possibilita o redirecionamento da Execução Fiscal ajuizada a princípio contra a pessoa jurídica, que apresentou capacidade contributiva no momento em que ocorreu o fato gerador, em face do sócio que possuía poderes de direção na data da ocorrência do ato ilícito que frustrou o direito do ente federativo competente de receber o valor referente ao crédito tributário devido.

Em outro sentido, a desconsideração da personalidade jurídica se apresenta como um instituto capaz de modificar a obrigação de conferir o pagamento de um determinado débito em razão da prática de conduta abominável pelo direito brasileiro no âmbito privado. No que tange ao redirecionamento, este possui a característica de responsabilização pessoal, de acordo com a legislação tributária, em razão da prática dos atos descritos no art. 137, III, c, do Código Tributário Nacional.

Aqui estamos diante de um concurso de normas, no qual ao analisarmos qual norma a ser aplicada no caso concreto, deve ser observado o princípio da especialidade. Quando estivermos diante de uma dívida tributária e em razão da existência de uma norma que disciplina a responsabilidade de terceiros no Código Tributário Nacional, é inconcebível a utilização de norma diversa.

No que concerne ao redirecionamento da Execução Fiscal, somente os sócios que possuem poderes de direção e gerência, e praticam atos que ensejam a dissolução irregular da sociedade podem ser responsabilizados de maneira pessoal pelo pagamento do tributo inscrito contra a sociedade. Ou seja, apenas aqueles que possuem poderes de decidir em âmbito empresarial devem responder.

---

<sup>61</sup> MELO FILHO, 2015, p. 451.

No que concerne à desconsideração da personalidade jurídica, todos os sócios, sem distinção, devem ser responsabilizados pelo pagamento do crédito cobrado da pessoa jurídica, assim como aqueles que integralizaram o capital.

Alguns doutrinadores defendem a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica no processo de execução fiscal. Conforme se posiciona TEREZA DE ARRUDA ALVIM WAMBIER:

Pode a Fazenda Pública, ao ajuizar a execução fiscal, apresentar provas da utilização indevida da personalidade jurídica da empresa e requerer sua desconsideração, para atingir os bens particulares dos sócios ou administradores responsáveis pelos atos fraudulentos, sempre que seus nomes não constarem da Certidão de Dívida Ativa – CDA. Nesse caso, o requerente promoverá a citação do sócio para integrar a lide e contestar o pedido de desconsideração (art.134, § 2º), passando o tema a figurar como objeto dos atos normais do processo.<sup>62</sup>

Com o posicionamento trazido acima, observa-se que existe uma divergência doutrinária com relação à aplicação ou não da desconsideração da personalidade jurídica durante o processo de execução fiscal.

Outrossim, conforme ensinamentos de MARLON TOMAZZETE:

O CTN ainda dispõe que 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 os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (art. 135, III).

Veja-se que tal dispositivo não se refere genericamente aos sócios, mas aos que tenham a condição de administrador de bens alheios (gerente, diretor, representante), isto é, administradores das sociedades. Além disso, é certo que tal dispositivo pressupõe atos praticados com excesso de poder, com infração da lei, dos estatutos ou do contrato social.<sup>63</sup>

---

<sup>62</sup> WAMBIER, 2015, p. 254.

<sup>63</sup> TOMAZETTE, loc. cit., p.267

### 5.3 A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA E O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA O SÓCIO-DIRETOR

Serão analisados alguns posicionamentos que demonstram não somente o quanto analisado nesse trabalho, mas os grandes centros de discussão tanto em âmbito jurisprudencial como doutrinário, com relação aos elementos que formalizam a responsabilidade tributária.

Inicialmente, é importante frisar que aqui se apresenta uma das espécies referentes à responsabilidade pessoal (em razão do ato ilícito), e não uma responsabilidade subsidiária, e nem mesmo aquela resultante de mero inadimplemento do crédito tributário.

É necessário ressaltar a convergência com o posicionamento de nossos doutrinadores, assim como o adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, que inclusive editou súmula no que tange à matéria discutida. Porém, o que se busca aqui não é manifestar a concordância com um entendimento ou outro. O que se busca é somente atribuir uma interpretação razoável a fim de confirmar a defesa da utilização do princípio da legalidade em âmbito tributário, bem como garantir a utilização das normas constitucionais.

A partir do momento em que é ajuizada uma Execução Fiscal, aliada à demonstração de indícios da ocorrência da dissolução irregular por meio de diligências realizadas por oficial de justiça, verifica-se a necessidade do redirecionamento do processo executivo para o sócio-gerente, ou seja, aquele que tenha poderes de decisão no âmbito societário, e que contribuiu de maneira direta para a ocorrência do ato infracional e que, consoante disposto no art. 137 do CTN, a responsabilidade passa a ser pessoal. Dessa maneira, resta impugnado qualquer pensamento contrário, por exemplo, o fato do sócio-gerente estar presente na época do fato gerador quando ocorreu a dissolução irregular da pessoa jurídica.

A Jurisprudência do STJ adota um posicionamento bem consolidado no que se refere à legitimidade passiva, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÚMULA 435/STJ. 1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa. 2. Presume dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal. Incidência da Súmula 435/STJ. 3. Agravo interno não provido. (AgInt no REsp 1645035 / SP AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL 2016/0313463-5; Relator (a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142; T1 - PRIMEIRA TURMA; Data de julgamento: 22/03/2018; Data da publicação/fonte: DJe 11/04/2018).<sup>64</sup>

Observa-se que o redirecionamento em razão da constatação da dissolução irregular da sociedade empresária ocorre com fundamento no art. 137, III, c, do CTN, que trata da responsabilidade pessoal, na qual o sócio-gerente deve responder diretamente pelo pagamento do tributo em razão do ato ilícito.

Uma das grandes causas que ensejam o redirecionamento da execução fiscal é a responsabilidade em razão da prática de conduta ilícita, já que a dissolução irregular se demonstra como uma inobservância ao que estabelece a Lei Civil, caracterizando como uma afronta aos interesses da Fazenda Pública, bem como uma afronta ao previsto na Lei. De acordo com o quanto disposto anteriormente, não é possível dimensionar a gravidade de uma conduta ilícita, uma vez que causa uma afronta ao que dispõe a Lei, independentemente dos resultados.

De acordo com PAULO DE BARROS:

O art. 135, não obstante também apresente caráter sancionatório, elege hipótese diversa, mais grave, cominando sanção igualmente mais severa: exige que tenham sido praticados atos com excesso de poderes ou

<sup>64</sup> BRASIL, Jurisprudência do STJ - **Agravo Interno no Recurso Especial 2016/0313463-5**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=REDIRECIONAMENTO+EXECUCO+C7%C3O+FI+SCAL+DISSOLU%C7%C3O+IRREGULAR&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=9>>. Acesso em: 04 set. 2018.

infração de lei, contrato social ou estatutos, implicando a responsabilidade exclusiva e pessoal daquele que agiu desse modo. Semelhante é a prescrição veiculada pelo art. 137 do Código Tributário Nacional, que, ao dispor sobre a figura da responsabilidade por infrações, atribui ao agente, de modo pessoal, a carga tributária decorrente das infrações que praticou de forma dolosa.<sup>65</sup>

Nas palavras de SABBAG:

Em geral, o contribuinte aqui é vítima dos atos abusivos, ilegais ou não autorizados, cometidos por aqueles que o representam, razão pela qual se procura responsabilizar pessoalmente tais representantes, ficando o contribuinte, em princípio, afastado da relação obrigacional. De fato, no art. 135 do CTN, a responsabilidade se pessoaliza, ou seja, torna-se plena, rechaçando o benefício de ordem e fazendo com que o ônus não recaia sobre o contribuinte, mas, pessoalmente, sobre o responsável citado quando houver (I) excesso de poderes ou (II) infração da lei, contrato social ou estatutos.<sup>66</sup>

Observa-se uma comunhão entre os entendimentos jurisprudencial e doutrinário no que tange ao fato da responsabilidade pessoal, na qual para que o sócio seja responsabilizado, o mesmo deve ter poderes de gestão no âmbito societário, e dessa forma, passar a ter a obrigação de adimplir o crédito tributário com os seus bens pessoais, crédito que foi constituído, a princípio, em desfavor da pessoa jurídica. Aqui procuramos ratificar esse entendimento, já que somente a pessoa com poderes de direção, gerência e administração pratica conduta ilegal perante à sociedade empresária e conseqüentemente, se beneficia economicamente com a dissolução irregular da pessoa jurídica.

No que tange à responsabilidade em razão do reconhecimento de poderes de gerência por parte do sócio, LUIS EDUARDO SCHOUERI assevera:

Por outro lado, não pode deixar de ser visto que a responsabilidade “pessoal” das pessoas arroladas no artigo 135 não se dá em qualquer caso, mas apenas nos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Nota-se que a infração de que

---

<sup>65</sup> CARVALHO, 2017, p. 533.

<sup>66</sup> SABBAG, loc. cit., p. 824.

cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento de tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração à lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que versa sobre responsabilização por não recolhimento do tributo. Para que o último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações a lei não tributárias; e, no que se refere às infrações a leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento.<sup>67</sup>

No mesmo sentido, HUGO DE BRITO MACHADO:

Destaque-se desde logo que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta.

Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Estabelecer quando se caracteriza o excesso de poderes, ou a infração da lei, do contrato ou do estatuto, é questão ainda a carecer de esclarecimentos. Há quem entenda – e assim decidiu, em alguns casos, o extinto Tribunal Federal de Recursos/TRF – que o não recolhimento do tributo constitui infração da lei suficiente para ensejar a aplicação do art. 135, do CTN. Não nos parece que seja assim. Se o não pagamento do tributo fosse infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade dos diretores de uma sociedade por quotas, ou de uma sociedade anônima, simplesmente inexistiria qualquer limitação da responsabilidade destes em relação ao Fisco. Aliás, inexistiria essa limitação mesmo em relação a terceiros.<sup>68</sup>

Demonstramos aqui a concordância com os posicionamentos mencionados anteriormente, os quais confirmam a tese de que não basta a pessoa ser sócio da pessoa jurídica, para que seja configurada sua responsabilidade. Em razão disso, verifica-se que o sócio com poderes de decisão se utiliza da proteção patrimonial e da personalidade jurídica adquirida para praticar atos que demonstrem um acréscimo no patrimônio de maneira estabelecida pela hipótese de incidência e assim, se abster de pagar o tributo.

---

<sup>67</sup> SCHOUERI, 2015, p. 601.

<sup>68</sup> MACHADO, 2017, p. 164.

Consoante demonstrado, inexistente a possibilidade de apenas o sócio ter que arcar com o ônus tributário, e qualquer posicionamento nesse sentido não merece prosperar.

Ocorre que, o dolo específico é o que caracteriza a conduta ilícita referente à dissolução irregular e que implicam na responsabilidade pessoal, caracterizando-se de uma forma dolosa. A prática do ato ilícito, ou seja, a dissolução, é caracterizada como elemento subjetivo da conduta, já que entende-se que os que seguem o caminho da livre iniciativa, além de saber a maneira de formação, sabem as maneiras de extinção, que tem como procedimentos a dissolução, liquidação e partilha de bens, caso tenha um valor excedente.

O ato ilícito praticado mostra por si só o conhecimento pelos integrantes da sociedade empresária, dos procedimentos referentes à criação e extinção das pessoas jurídicas. O fato de ser aberto um incidente de conhecimento para apurar a responsabilidade dos gestores não se mostra a medida ideal a ser tomada.

A demonstração da ocorrência da dissolução irregular enseja na responsabilidade pessoal do gestor, conforme dispõe o art. 137, III, c, do CTN, pelos atos que foram praticados durante a sua gestão. Ocorre que, a responsabilidade prevista nesse dispositivo possui várias consequências.

A demonstração de condição econômica cumulada com a materialização da hipótese de incidência e constatação da capacidade contributiva revelam a ocorrência do fato gerador do crédito tributário. A obrigação tributária é a materialização do fato gerador da relação, que coloca em um dos polos o ente federativo, sujeito ativo, e o contribuinte, sujeito passivo.

O lançamento está atrelado em um ato inicial visando a prática do procedimento administrativo importante para a constituição do crédito tributário, com a apuração do valor a ser pago pelo contribuinte em razão da ocorrência do fato gerador. Mas quando estamos diante de uma sociedade empresária ocupando a sujeição passiva, é necessário ser mais cuidadoso ao constituir o crédito tributário, pois conforme exposto, apresenta-se como uma imaginação do mundo jurídico a pessoa jurídica, criada para incentivar a prática do empreendedorismo, e garantir mais segurança ao patrimônio pessoal.

Tratando-se de uma imaginação do mundo jurídico, é imprescindível que sua administração seja realizada por pessoas físicas a fim de obter uma condição econômica através de uma utilização consciente da sociedade empresária.

Dessa maneira, tratando-se de obrigação tributária que tinha no polo ativo a sociedade empresária, é importante fazer uma alusão à figura do responsável ao final do ato constitutivo do crédito tributário e, futuramente sua notificação para que o mesmo possa impugnar o ato administrativo. Caso não haja o pagamento, os autos serão encaminhados a quem de direito, consoante previsto no art. 201 do CTN, combinado com o art. 2º da Lei nº 6.830/1980. A fim de inscrever o crédito tributário em dívida ativa, representando um título executivo extrajudicial, consoante art. 784, IX, do CPC/2015.

A relação estabelecida não mais ocorre entre credor e devedor, mas sim entre exequente e executado, em razão do exercício da competência com a inscrição do crédito em dívida ativa, título apto a instruir a execução fiscal cuja finalidade está atrelada à importância de cobrar judicialmente o valor equivalente a título de tributos. Isso demonstra a importância de se fazer presente na CDA o nome do corresponsável e do devedor, sempre que possível, como nas relações em que as pessoas jurídicas estão presentes.

Ajuizada a execução fiscal e futuramente demonstrada por meio de diligência de oficial de justiça, o abandono do domicílio fiscal sem a prévia comunicação à órgãos competentes, se inicial o direito da Fazenda Pública requerer o redirecionamento do processo executivo fiscal para o sócio-gerente em razão da dissolução irregular da pessoa jurídica. Ocorre que, a legitimação passiva extraordinária se dá no curso do processo, e nesse aspecto, surgem discussões.

Nas palavras de SABAAG:

Na prática, basta que a sociedade pare de funcionar no seu domicílio fiscal sem a devida comunicação aos órgãos competentes para que se deflagre a presunção de dissolução irregular. Tal presunção, conseqüentemente, atrairá a incidência do art. 135, III, do CTN para fins de redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente. Em síntese, esse vem sendo o entendimento que o STJ, por construção pretoriana, extrai das seguintes situações: (I) quando o oficial de justiça certifica que a sociedade executada não foi localizada no endereço indicado na inicial

da ação executiva (ou naquele constante da Junta Comercial; e (II) quando há o estado de insolvência da sociedade, sem o pedido de quebra.<sup>69</sup>

Dessa maneira, é necessário manifestar a concordância com o posicionamento do referido autor.

A Jurisprudência é pacífica, assim como é entendimento uniforme na doutrina de que o mero inadimplemento da obrigação tributária não enseja no redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Ressalte-se que, conforme preceitua o art. 137, III, c, do Código Tributário Nacional, a responsabilidade em razão da conduta ilícita é pessoal do gerente que esteve presente nessa época, e não subsidiária, uma vez que a redação do presente artigo não nos permite pensar o contrário.

Diante disso, entende-se que não mais a pessoa jurídica deve constar como sujeito passivo. Aqui se busca entender que a decisão que determina o redirecionamento, confirmando o fim da pessoa jurídica, permite que se tenha um posicionamento nesse sentido.

A princípio, nos deparamos com uma pessoa jurídica que não existe mais, não possui mais o patrimônio adquirido para honrar com seus compromissos. Pode-se concluir que a pessoa jurídica é vítima do ato praticado pelo sócio-gerente visando o inadimplemento do crédito tributário. Nesse caso, mostra-se a “morte” da pessoa jurídica, porém, a mesma não possui patrimônio, já que a partilha foi antecipada e assim, a responsabilidade do sócio-gerente é pessoal, consoante entendimento do art. 137 do CTN.

Conseqüentemente, na relação apresentada em juízo na qual o executado era a pessoa jurídica, a partir do momento em que o redirecionamento é deferido, o diretor passa a ocupar o lugar de contribuinte, por ser pessoalmente responsável, e não mais a condição de sujeito passivo indireto.

O sujeito passivo direto é aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador, consoante entendimento extraído do art. 121, parágrafo único do CTN. Com

---

<sup>69</sup> SABBAG, loc. cit., p. 826.

relação ao sujeito passivo indireto, consoante inciso II, é aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de previsão expressa na lei.

Para que a Fazenda Pública possa materializar o redirecionamento, é imprescindível que o nome do sócio se faça presente na CDA. Caso isso não ocorra, destaca-se a importância antes da decisão de primeiro grau que o § 8º do art. 2º da Lei nº 6.830/1980 faz menção, claramente, de emenda do título executivo, pois, somente dessa maneira, o exequente terá um título executivo líquido, certo e exigível.

Aqui ressaltamos o nosso pensamento demonstrado pelo fato de não precisar apurar o dolo específico da conduta, já que a ocorrência da dissolução irregular pelo sócio-gerente demonstra, por si só, a conduta prevista no art. 137, III, do CTN.

É imprescindível que o sócio-gerente esteja presente no momento em que foi manifestada a riqueza, para que se torne possível a aplicação do art. 135 do CTN, já que tanto o fisco como a pessoa jurídica sofrem com a conduta ilícita. No que tange à aplicação do art. 137 do CTN, é importante constatar que o sócio-gerente, durante a execução fiscal, antecipou a partilha e extinguiu a pessoa jurídica sem honrar com os compromissos e frustrando os objetivos do fisco no que tange ao recebimento do valor referente a título de tributo.

O STJ ratifica o posicionamento no qual a ocorrência da dissolução irregular é uma prática capaz de ensejar o redirecionamento do processo executivo fiscal, mas conforme prevê o art. 135, senão vejamos:

**TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA PRÁTICA DE ATO COM EXCESSO DE PODERES, CONTRÁRIO À LEI OU AO CONTRATO SOCIAL. INADIMPLENTO TRIBUTÁRIO. HIPÓTESE QUE NÃO CARACTERIZA INFRAÇÃO À LEI, NOS TERMOS DO ART. 135 DO CTN. ENTENDIMENTO QUE SE APLICA, IGUALMENTE, ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. EXEGESE DO ART. 9º DA LEI COMPLEMENTAR 123/2006. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.** I. Nos termos da jurisprudência, "a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 1.101.728/SP, Min. Teori Albino Zavascki, na sessão do dia 11.3.2009, sob o regime do art.543-C do CPC, firmou entendimento de que a simples falta do pagamento de tributo não configura, por si só, circunstância que acarrete a responsabilidade subsidiária dos sócios. (...) Somente as irregularidades constantes do art. 135 do CTN, quais sejam, prática de

atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, são aptas a permitir o redirecionamento do processo executivo aos sócios" (STJ, AgRg no AREsp 504.349/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/06/2014). II. Mencionado entendimento aplica-se, igualmente, às micro e pequenas empresas. Dessarte, "esta Turma, por ocasião do julgamento do AgRg no REsp 1.122.807/PR (Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 23.4.2010), deixou consignado, preliminarmente, que, com o advento da Lei Complementar 128/2008, o artigo 78 da Lei Complementar 123/2006 foi revogado e seu conteúdo normativo passou a inserir-se no art. 9º. No retomado precedente, ficou decidido que o art. 9º da Lei Complementar 123/2006 requer a prática comprovada de irregularidades, apurada em processo administrativo ou judicial, para permitir o redirecionamento. Somente as irregularidades constantes do art. 135 do CTN, quais sejam, prática de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, são aptas a permitir o redirecionamento do processo executivo aos sócios. Permitir o redirecionamento do executivo fiscal no caso de microempresas e empresas de pequeno porte sem a aplicação do normativo tributário é deturpar a intenção insculpida na Lei Complementar 123/2006: fomentar e favorecer as empresas inseridas neste contexto. Nesse sentido é que a Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, submetido ao regime dos recursos repetitivos, reiterou o entendimento já sedimentado nesta Corte, no sentido que 'a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios, prevista no art. 135 do CTN'" (STJ, REsp 1.216.098/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 31/05/2011). III. Agravo Regimental improvido.<sup>70</sup>

Ademais, o redirecionamento da execução fiscal em nada se confunde com a desconsideração da personalidade jurídica, conforme mencionado anteriormente.

Como a certidão de dívida ativa deverá conter o nome do corresponsável, não faz sentido discutir sobre o entendimento do STJ no que tange a esse aspecto.

Ocorre que, a Procuradoria da Fazenda não poderá pleitear o redirecionamento do processo executivo desde o princípio da conduta ilícita caso o nome do corresponsável não esteja presente na CDA. Nesse caso, o título executivo não pode ser um requisito para o redirecionamento do processo executivo por seu nome não constar no mesmo.

---

<sup>70</sup> BRASIL, Jurisprudência do STJ - **AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=redirecionamento+artigo+135+ctn&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=10>>. Acesso em: 04 set. 2018.

É importante trazer o posicionamento do STJ no que se refere ao redirecionamento do processo executivo, senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CONTRARIEDADE AO ART. 1.022 DO CPC/2015. VÍCIOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. NÃO OCORRÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-GERENTE. MEDIDA AFASTADA PELA CORTE DE ORIGEM. REEXAME DO JULGADO. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. 1. Não configura ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal regional julga integralmente a lide, apenas não adotando a tese defendida pela recorrente. Não se pode confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional. 2. A jurisprudência deste Tribunal Superior possui precedente no sentido de que "o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. Precedentes: REsp n.º 738.513/SC, deste relator, DJ de 18.10.2005; REsp n.º 513.912/MG, DJ de 01/08/2005; REsp n.º 704.502/RS, DJ de 02/05/2005; EREsp n.º 422.732/RS, DJ de 09/05/2005; e AgRg nos EREsp n.º 471.107/MG, deste relator, DJ de 25/10/2004" (AgRg no REsp 1.200.879/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 5/10/2010, DJe 21/10/2010). 3. No caso, concluiu a Corte de origem pela impossibilidade do redirecionamento da execução para o sócio da empresa, tendo em vista que não foram comprovadas pela exequente a dissolução irregular e a ausência de patrimônio da empresa executada. Assim, infirmar as conclusões a que chegou o acórdão recorrido demandaria a incursão na seara fático-probatória dos autos, tarefa soberana às instâncias ordinárias, o que impede o reexame na via especial devido ao óbice da Súmula 7 deste Tribunal. 4. Recurso especial de que se conhece em parte, e, nessa extensão, nega-se-lhe provimento. ( relator: Ministro OG FERNANDES (1139); T2 - SEGUNDA TURMA; data do julgamento: 03/04/2018; data da publicação/fonte: DJe 10/04/2018.<sup>71</sup>

<sup>71</sup> BRASIL, Jurisprudência do STJ - **Recurso Especial. Contrariedade ao art. 1.022 do CPC/2015. Vícios no acórdão recorrido.** Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=REDIRECIONAMENTO+EXECUCO%C7%C3O+FISCAL+DISSOLU%C7%C3O+IRREGULAR&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=7>>. Acesso em: 04 set. 2018.

Com isso, é extremamente possível o redirecionamento do processo executivo para o sócio-gerente em razão da dissolução irregular da sociedade empresária. Com isso, em razão da ocorrência de atos que afronta a legislação, é reconhecida a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal.

Ocorre que, é importante ofertar o devido cuidado no que tange ao procedimento utilizado para a realização do redirecionamento, já que somente ocorrerá se verificados os elementos referentes ao processo executivo, e acima de tudo, a importância da relação estar instrumentada por meio do título executivo líquido, certo e exigível.

Consoante o que dispõe o art. 135, III, observamos as ideias referentes à responsabilidade pessoal do sócio-gerente em razão da ocorrência de ato ilícito na mesma que determina uma hipótese de incidência e que a implicação demonstra o surgimento do crédito tributário.

## CONCLUSÃO

Diante dos argumentos que foram expostos com a realização do presente trabalho, foi possível observar que o artigo 121 do CTN trata sobre a questão da sujeição passiva tributária e tal dispositivo possibilita uma direção a ser tomada no que tange à aplicação do instituto no contexto fático atual. Dessa maneira, serão sempre observados o fato gerador ocorrido, bem como a capacidade econômica do contribuinte.

Foi observado que a responsabilidade de terceiro pelo pagamento do crédito tributário em razão da conduta ilícita praticada possui fundamento nos artigos 135 e 137 do CTN, o qual determina que tal responsabilidade deverá ser pessoal.

Em razão da norma jurídica aduzida, cabe ao Poder Judiciário aplicá-la de acordo com o quanto determinado na Lei, não devendo o mesmo criar interpretação distinta, sob pena de violação à lei.

Ademais, a ocorrência da dissolução irregular tem como consequência a extinção vertiginosa da pessoa jurídica, bem como o prejuízo a credores e demais pessoas que buscavam o adimplemento dos seus créditos em relação àquela sociedade empresária. Entendemos que a dissolução irregular da sociedade empresária implica na responsabilidade pessoal do sócio gestor que esteve presente durante esse período, o que demonstra a quebra da relação de confiança existente entre o fisco e o contribuinte.

Foi possível verificar também o entendimento dos tribunais superiores pátrios, os quais convergem no sentido de que a responsabilidade pessoal do sócio com poderes de decisão ocorre em razão da constatação da dissolução irregular, na qual tanto o fisco como a sociedade empresária foram vítimas dessa conduta.

Ademais, foram feitas considerações acerca do encerramento das sociedades empresárias, e a necessidade de observância ao quanto determinado na lei, com o intuito do mesmo poder honrar seus compromissos perante credores.

Outrossim, foi possível analisar as diferenças existentes entre a desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento da execução fiscal, observando que com o redirecionamento da ação executiva, a responsabilidade do sócio gestor passa a ser

pessoal, e no que tange ao incidente de desconsideração, será realizado um procedimento para que se apure a conduta daquele gestor. Assim, ambos os institutos não se confundem.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 8. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Desconsideração da personalidade jurídica no novo Código Civil**. São Paulo: MP, 2005.
- ASSIS, Araken de. **Manual da execução**. 18. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.
- BRASIL. **Código Civil de 2002**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Código de Processo Civil 2015**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm)>. Acesso em 04 set. 2018
- \_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.524/2011**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm) >. Acesso em 04 set. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 70.235/1972**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/CCIVil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/decreto/D70235cons.htm)>. Acesso em: 04 set. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 6.830/1980, de 22 de setembro de 1980**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm)> . Acesso em: 04 set. 2018.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320/64**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm) >. Acesso em: 20 ago.2018.
- \_\_\_\_\_. **Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=Nome+do+s%C3%B3cio+constante+da+CDA>>. Acesso em: 20 ago. 2018.
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 435 do STJ**: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Disponível em: < [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7957](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7957) >. Acesso em: 04 set. 2018.
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 436 do STJ**. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário,

dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista\\_eletronica/stj\\_revista\\_sumulas-2017\\_42\\_capSumula436-440.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj_revista_sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf) > . Acesso em: 20 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Jurisprudência do STJ - **Agravo Interno no Recurso Especial 2016/0313463-5**. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=REDIRECIONAMENTO+EXECUCU%C7%C3O+FISCAL+DISSOLU%C7%C3O+IRREGULAR&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=9>> . Acesso em: 04 set. 2018.

\_\_\_\_\_. Jurisprudência do STJ - **Agravo Regimental Improvido**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=redirecionamento+artigo+135+ctn&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=10>> . Acesso em: 04 set. 2018.

\_\_\_\_\_. Jurisprudência do STJ – **Agravo Regimental no Recurso Especial: REsp: 1465698/SP**. Disponível em:

<<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/153310630/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1465698-sp-2014-0162668-7?ref=serp>> . Acesso em: 20 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. Jurisprudência do STJ – **Recurso Especial: REsp 1.298.407/DF**. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21856935/recurso-especial-resp-1298407-df-2011-0298904-6-stj/inteiro-teor-21856936?ref=juris-tabs> > . Acesso em 02 set. 2018.

\_\_\_\_\_. Jurisprudência do STJ - **Recurso Especial. Contrariedade ao art. 1.022 do CPC/2015. Vícios no acórdão recorrido**. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=REDIRECIONAMENTO+EXECUCU%C7%C3O+FISCAL+DISSOLU%C7%C3O+IRREGULAR&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=7> > . Acesso em: 04 set. 2018.

BRUSCHI, Gilberto Gomes. **Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

CASTRO, Aldemario Araújo; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed., 2017.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial. Direito de empresa**. 20. ed., vol.2. rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

\_\_\_\_\_. **Desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

- GARRIGUES, Joaquín. **Curso de derecho mercantil**. 7. ed. Bogotá: Temis, 1987, v.2, p. 290, tradução livre de “el conjunto de operaciones de la sociedade que tenden a fijar el haber social divisible entre los socios”.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.
- MAMEDE, Gladston. **Manual de direito empresarial**. 7. ed. São Paulo: atlas, 2013.
- MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO Daniel. **Novo Curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimentos diferenciados**. 3. ed. vol.2. rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.
- MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: (administrativo e judicial)- (atualizado com o CPC/2015, comparativamente com o CPC/1973)**. 8. Ed. São Paulo: Dialética, 2015.
- MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- MELO FILHO, João Aurindo de. Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In MELO FILHO, João Aurindo de (Coord.). **Execução fiscal aplicada**. 4. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015.
- PENTEADO, Mauro Rodrigues. **Dissolução e liquidação das sociedades**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- SANTOS, Hermelino de Oliveira. **Desconsideração da personalidade jurídica no processo do trabalho**. São Paulo: LTr, 2003.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito empresarial: teoria geral e direito societário**, 5. ed. São Paulo: atlas, 2013.
- WAMBIER, Teresa Arruda Alvim et al. **Primeiros comentários ao novo Código de Processo Civil: artigo por artigo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.
- ZAVASCKI, Teori Albino. **Processo de execução: parte geral**. 3. ed. rev., atual, e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.