

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

LETÍCIA DE CAMPOS CORRÊA

**O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL:
INCLUSÃO DO NOME DO SÓCIO-ADMINISTRADOR NA CERTIDÃO DE DÍVIDA
ATIVA**

Florianópolis, Santa Catarina

2019

LETÍCIA DE CAMPOS CORRÊA

O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL:
INCLUSÃO DO NOME DO SÓCIO-ADMINISTRADOR NA CERTIDÃO DE DÍVIDA
ATIVA

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em
Direito do Centro de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal de Santa Catarina como
requisito para obtenção de título de Bacharel em
Direito.

Orientador: Professor Everton das Neves
Gonçalves.

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado **O redirecionamento da execução fiscal no Brasil: inclusão do nome do sócio-administrador na certidão de dívida ativa**", elaborado pela acadêmica Leticia de Campos Corrêa, defendido em 05/11/2019 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10,0 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 05 de Novembro de 2019



Prof. Dr. Everton das Neves Gonçalves
Professor Orientador

Nome completo do avaliador

Membro de Banca

Dr. Luiz Edvard Dias Rolao

Nome completo do avaliador

Membro de Banca

Mst. Reinaldo Dennis Lima Barbosa



Universidade Federal de Santa Catarina

Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): Letícia de Campos Corrêa

RG: 5488364

CPF: 093312579 88

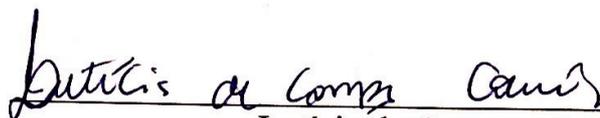
Matrícula: 15100121

Título do TCC: **O redirecionamento da execução fiscal no Brasil: inclusão do nome do sócio-administrador na certidão de dívida ativa**

Orientador(a): **Prof. Dr. Everton das Neves Gonçalves**

Eu, Letícia de Campos Corrêa, acima qualificada; venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 05 de novembro de 2019.



Letícia de Campos Corrêa

Dedico este trabalho aos meus amados pais,
Mileide e Edmar, por todo o suporte oferecido.

AGRADECIMENTOS

Meus sinceros agradecimentos são destinados aos professores do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, pela qualidade dos ensinamentos repassados.

Igualmente, aos meus colegas que puderam dividir essa estupenda experiência, compartilhar dificuldades e desfechos encontrados na jornada do aprendizado, por todo o convívio e amizade relevantes, os quais carregarei comigo eternamente.

Especialmente ao Prof. Dr. Everton das Neves Gonçalves, pelo tempo e dedicação dispensados na orientação deste trabalho e aos demais professores de Direito Tributário que inspiraram esta pesquisa.

RESUMO

Este trabalho de conclusão de curso possui como objeto a análise da responsabilidade tributária do sócio com poderes de gerência da sociedade, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, Lei n 5.172/1966, e seus reflexos na recuperação do crédito tributário fazendário. Para isso, se mostra imperioso “trilhar caminhos” para traçar a definição sobre a execução fiscal e a responsabilidade tributária, estudada dentre as suas pormenoridades, até alcançar a responsabilidade tributária de terceiros. Levantamento de dados no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, utilizando-se lapso temporal de 6 meses, foi utilizado como fundamento para criticar a forma como o redirecionamento da execução fiscal é deferido, demonstrando essencialmente o tempo que uma demanda executiva fiscal tramita em face da satisfação do crédito tributário. Como método de estudo, utilizou-se abordagem indutiva, por meio da qual observou-se decisões do Tribunal Regional para alcançar uma conclusão, que o sócio-gerente é muitas vezes inserido indevidamente na Certidão de Dívida Ativa e que, portanto, o redirecionamento da execução fiscal detém como finalidade apenas a obtenção do crédito tributário, deixando de considerar os requisitos essenciais que motivam o redirecionamento. Para concluir este trabalho, uma proposta de mudança legislativa é vislumbrada como solução ao litígio, utilizando, para tanto, do processo administrativo tributário.

Palavras-chave: Execução Fiscal. Responsabilidade Tributária. Processo Administrativo Tributário.

ABSTRACT

The purpose of this course conclusion paper is to analyze the tax liability of the partner with management powers of the company, pursuant to article 135, III, of the National Tax Code, Law 5.172 / 1966, and its effects on the recovery of the tax credit. To this end, it is imperative to “tread paths” to draw the definition of tax execution and tax liability, studied among its details, until reaching the tax liability of third parties. Data collection in the Tribunal Regional da 4ª Região, using a time lapse of 6 months, was used as a basis to criticize the way the redirection of the tax execution is granted, essentially demonstrating the time that a tax executive demand is processed in the face of the satisfaction of the tax credit. As a method of study, an inductive approach was used whereby decisions of the Regional Court were observed to reach a conclusion, that the managing partner is often improperly inserted in the Active Debt Certificate and, therefore, the redirection of the Tax enforcement has as its purpose only the obtaining of the tax credit, failing to consider the essential requirements that motivate the redirection. To conclude this work, a proposal for legislative change is envisioned as a solution to the dispute, using the tax administrative process.

Keywords: Tax Enforcement. Tax Liability. Tax Administrative Proceeding.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Gráfico..... 57

Figura 2 – Gráfico..... 57

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AI	Agravo de Instrumento
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CPC	Código de Processo Civil
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto de Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços Interestaduais
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações
IRPF	Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
LEF	Lei de Execuções Fiscais
MPF	Ministério Público Federal
PIB	Produto Interno Bruto
PF	Pessoa Física
PJ	Pessoa Jurídica
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF-4	Tribunal Regional da 4ª Região

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A EXECUÇÃO DA DÍVIDA ATIVA NO BRASIL	11
2.1 Noções Gerais de Sobre a Execução Fiscal.....	11
2.2 O Rito da Execução Fiscal	14
3 NATUREZA JURÍDICA DO REDIRECIONAMENTO DA DÍVIDA ATIVA ... 20	
3.1 O que é Redirecionamento?	20
3.1.1 Configurações de Responsabilidade.....	20
3.1.2 Responsabilidade Solidária	22
3.1.3 Responsabilidade por Sucessão	24
3.1.4 Responsabilidade por Infração.....	26
3.1.5 Responsabilidade de Terceiro: As possibilidades de Cobrança do art. 135 do CTN	27
3.2 As Dificuldades de Inserção do Sócio-Administrador na CDA	34
3.3 Desreogard x Redirecionamento da Execução Fiscal.....	38
4 ANÁLISE ECONÔMICO-JURÍDICO DA EXECUÇÃO FISCAL	40
4.1 Dados Estatísticos: Verificação do Modo de Atuação da Fazenda Nacional no Domínio do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.....	40
4.1.1 Da Escolha do Tema	40
4.1.2 Os Casos Escolhidos para Representação da Análise.....	41
4.2 O Grau da Efetividade da Execução Fiscal com Base no Levantamento de Dados	48
4.2.1 Grupo 01	49
4.2.2 Grupo 02	54
4.2.3 Grupo 03	55
4.2.4 Grupo 04	55
4.2.5 Apresentação Conclusiva de Dados.....	56
4.3 Dificuldades dos Entes Federais em Cobrar Dívida Ativa	57
4.4 Proposta de Melhoria na Cobrança da Dívida Fiscal no Brasil: Adiantamento do processo de redirecionamento no processo administrativo fiscal.....	61
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	66
REFERÊNCIAS	67

1 INTRODUÇÃO

O objeto deste trabalho consiste no estudo sobre a responsabilidade tributária que os sócios-administradores detêm no exercício de suas atividades, conforme as disposições do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, Lei n 5.172/1966, (BRASIL, 1966) (CTN) e seus reflexos diante do requerimento de redirecionamento da execução na figura desse sócio no âmbito do processo executivo fiscal.

O trabalho se inicia com a análise da execução fiscal no Brasil, utilizando-se para tanto, dos conceitos de tributo, a sistemática para o nascimento da obrigação tributária e a constituição definitiva do crédito tributário por intermédio do lançamento fiscal, da caracterização dos sujeitos da relação jurídico-tributária, bem como o tipo de responsabilidade concernente.

Ainda quanto aos aspectos da natureza jurídica tributária da responsabilidade tributária, são analisadas pontualmente as espécies descritas no CTN na ordem que interessa para a exposição deste trabalho, qual seja: responsabilidade solidária, responsabilidade por sucessão, responsabilidade por infração e responsabilidade de terceiro, oportunidade em que se aprofundou as possibilidades de cobrança dispostas no artigo 135 do Códex Tributário. Nesse momento, restou essencial ao entendimento diferenciar o instituto do Direito Tributário da desconsideração da personalidade jurídica, procedimento da seara civilista.

Uma crítica sobre o momento de requerimento do redirecionamento da execução fiscal foi realizada sobre as decisões analisadas no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Nesse Capítulo são analisadas as precárias condições do redirecionamento ao patrimônio da pessoa física, eivadas da necessidade de liquidação do passivo tributário que, inicialmente, correspondem à responsabilidade da pessoa jurídica.

O tema é de grande relevância à realidade das demandas executivas fiscais dispostas em todo o País, destacando o panorama da realidade jurídico-tributária na atualidade. A conclusão permite assegurar que a responsabilidade pessoal do sócio é suscitada, às vezes ou em sua grande maioria, como forma de recuperação do crédito tributário.

2 A execução Fiscal no Brasil

2.1 Noções Gerais Sobre a Execução Fiscal

Faz-se imprescindível analisar determinados conceitos que serão trabalhados no decorrer deste estudo, tendo em vista as pormenoridades que adentrem o campo da relação jurídico-tributária e seus sujeitos.

Objetivando o atendimento de exigências públicas, o Estado, na condição de provedor, necessita obter de recursos financeiros, aplicando-os segundo planejamento adequado, bem como visando determinadas decisões políticas, para, ao fim e ao cabo, observar direitos fundamentais previstos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988).

A cobrança de impostos por parte do Estado implica em assegurar meios para atendimento do interesse público e das necessidades de toda a coletividade. Esse cenário fez com que o Estado se organizasse cobrando impostos por meio da manutenção da estrutura do poder, conforme relatam Balthazar e Lorenzoni (2001, p. 19-39).

Diante disso, para que o Estado possa atender as garantias fundamentais estabelecidas constitucionalmente, faz-se necessário ampliar suas políticas de inclusão social e promover uma melhor distribuição de renda, fornecer serviços públicos de qualidade à sociedade, fazendo imprescindível o bom funcionamento do Estado, com o intuito de melhorar a função arrecadatória dos entes públicos e a aplicação dos tributos pelos próprios cidadãos.

Foi em 1965, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 18/1965, assim denominada “Reforma do Sistema Tributário” e com a entrada em vigor do CTN, que passou a ter no Brasil um sistema tributário racional. Contudo, Balthazar (2005, p. 35) defende que não se podia afirmar que havia um “Sistema Tributário Democrático”.

Atualmente, o surgimento da força tributária se dá nos moldes da Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988) (CRFB/88), consoante às disposições do art. 145, no qual essencialmente está preceituado qual ente da Federação poderá instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. Dentre outros comandos constitucionais, o art. 146, inciso III e alíneas, impõe que a cabe à Lei Complementar tecer as condições de atuação e as normas gerais acerca da legislação tributária.

Assim, deu-se a recepção do CTN pela Carta Magna, sob a égide Lei nº 5.172 (BRASIL, 1966) a qual se reputa, logo em seu artigo 3º, ao conceito de tributo, que detém cunho nitidamente patrimonial. Cabe a transcrição:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Assinala Ataliba (2009, p. 21-23) que o fim da norma tributária é um comando que deve ser seguido e seu conteúdo traduz-se em “entregar dinheiro ao Estado”. Ademais, o autor defende que o “comportamento humano” está envolto na previsão legal. “Em síntese, o objeto da relação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos.”.

Tem-se que a fenomenologia tributária está ampla e estritamente descrita na lei. Seguindo essa vertente e para este estudo, interessa defender que adequando o comportamento humano à norma, haverá incidência tributária. O fato do mundo real que se amolda à lei, é sob essa ótica que nasce o crédito tributário.

Ainda previamente à definição de execução fiscal, cumpre explicitar que o crédito tributário decorre, tecnicamente, de um lançamento de tributo necessariamente instituído por lei, qual seja, da obrigação principal (art. 139, CTN, 1966), conforme suscitado. Somente após a averiguação da hipótese de incidência, quando ocorrido o fato gerador, surge a obrigação tributária e o crédito tributário é lançado pela autoridade administrativa competente. O CTN (BRASIL, 1966) aponta, em seu art. 114, que “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Sabbag (2004, p. 154) defende que esse cenário está envolto de abstração e impõe o momento de relação jurídico-tributária entre as partes: o fisco e o devedor.

Nesse sentido, Carvalho (1999, p. 267) faz crítica quanto ao conceito de fato gerador. Para o doutrinador, o preceito indica diferentes formas de interpretação. Concordando, ao final, com a terceira suposição:

Numa, reporta-se o legislador ao fato jurídico, concretamente concebido. [...] Noutra, o dispositivo estaria se referindo à hipótese das regras jurídicas tributárias, ao proclamar que é a situação definida em lei. [...] Num terceiro esforço de interpretação, o versículo relataria, a um só tempo, a conjugação das duas entidades: um fato que se dá no

campo real-social e um conceito que, seletor de propriedades, enuncia quais sejam as condições necessárias e suficientes para que ele possa efetivamente ocorrer.

Deste modo, havendo fundamento para a cobrança, será instituída após o lançamento do tributo devido pelo contribuinte.

Vale destacar que se fala em um procedimento realizado pela autoridade administrativa, seguindo as orientações do artigo 142, CTN (BRASIL, 1966).

Segundo os conceitos adotados doutrinariamente, Carvalho (1999, p. 355) aponta que é por intermédio do lançamento que se constitui o crédito tributário. Nesse sentido, afirma que o ato de lançamento é confirmação da obrigação já existente, concedendo-lhe certeza e demarcando os termos quanto à sua exigibilidade.

No entanto, Carvalho (1999, p. 355) diverge quanto ao conceito descrito no dispositivo do Código Tributário. Para ele, o lançamento não passa de um ato jurídico, deixando de valer-se da ideia de procedimento encartado na lei. Menciona que grandes tributaristas, como Geraldo Ataliba, seguem essa linha de pensamento.

Apesar disso, Machado (2017, p. 319) observa que o lançamento possui dupla eficácia e é, ao mesmo tempo, a declaração de existência da obrigação, bem como constituição do crédito tributário.

Para este trabalho, considera-se que o fenômeno do lançamento além de constituir o crédito tributário, reconhecendo uma obrigação do contribuinte, é o meio pelo qual se identifica todos os fatos pertinentes à cobrança em caso de inadimplemento.

Salienta-se que existem três tipos de lançamento. Chimenti (2006, p. 115) observa que o tributo pode ser executado na modalidade de (i) lançamento por homologação, no qual contribuinte apura e realiza o pagamento do que entende devido, na categoria de (ii) lançamento direto ou de ofício realizado pela autoridade administrativa ou, ainda, na ocasião em que se verifica o (iii) lançamento por declaração ou misto, quando o contribuinte ou terceiro responsável declaram o monte devido, informando os fatos necessários que ensejam à exação fiscal, sem que haja o pagamento de forma consecutiva.

Isso implica reconhecer que o lançamento é fase anterior a execução fiscal, podendo ser conceituado como a constituição do crédito tributário tendente a reconhecer

qual o fato gerador, a importância devida em moeda corrente nacional, bem como averiguar a figura do sujeito passivo da obrigação tributária não adimplida.

Partindo desses pressupostos, afirma-se que a execução fiscal é o meio pelo qual os entes integrantes da federação alcançaram para cobrar judicialmente uma dívida que se presume certa, líquida e exigível inscrita na Certidão de Dívida Ativa (CDA). Assim, consiste em processo que a Fazenda Pública requer dos contribuintes inadimplentes o crédito correspondente ao exercício de atos que resultaram na incidência de tributos.

Para que isso ocorra, a CDA, que é um título executivo extrajudicial, conforme dispõe o art. 784, inciso IX, do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), deve ser obtida por meio de processo administrativo tributário, o qual culminará em uma dívida regularmente inscrita perante os órgãos fazendários e, igualmente, diante de outras instituições de carácter não governamental, como os Conselhos de Profissões, podendo assim, ser uma dívida tributária ou não, nos termos do art. 2º da Lei de Execuções Fiscais nº 6.830/1980 (BRASIL, 1980) (LEF).

Cumprido ressaltar que, do mesmo modo que os demais títulos executivos, a CDA possui requisitos intrínsecos e essenciais para sua execução. Trata-se da (i) qualificação completa do devedor, compreendendo o responsável e co-responsável pela dívida, (ii) o montante, incluindo juros de mora, multa e termo inicial de contagem, (iii) a legislação pertinente que fundamente a dívida, (iv) a data e o número de inscrição e (v) o número do processo administrativo ou do Auto de Infração que apurou o débito, ainda em consonância às disposições do artigo 2º, § 5º, da LEF (BRASIL, 1980) e artigo 202 do CTN (BRASIL, 1966).

Verificada a ausência de algum desses requisitos na CDA, abre-se espaço ao contribuinte para impugná-la, opondo exceção de pré-executividade e abordando os pontos essenciais sem os quais a execução não pode ser promovida, uma vez que considerada irregular. Outrossim, até a decisão proferida em primeira instância, é possível retificar seus termos, garantindo-se, novamente, o prazo para embargos à execução fiscal.

2.2 O Rito da Execução Fiscal

Considerando que a LEF nº 6.830/1980 (BRASIL, 1980) rege a cobrança judicial de dívida ativa da Fazenda, torna-se imperioso destacar alguns temas que a definem. Assim dispõe o seu artigo 1º.

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

Dessa forma, seguindo a linha de raciocínio de propositura das demais ações judiciais, a execução fiscal que almeja a efetiva cobrança de dívida aos cofres públicos, deve ser promovida em desfavor do devedor, do fiador, do espólio, da massa, do responsável e dos sucessores a qualquer título, de acordo com a leitura do artigo 4º do Códex em comento.

Abre-se parênteses para esclarecer que o CPC é aplicado subsidiariamente, e no que couber, à execução fiscal. Com isso, deve ser proposta no foro do domicílio do executado, no endereço de sua residência ou no local onde for encontrado.

A sujeição ao polo passivo aqui evidenciada cabe à figura do contribuinte devedor ou igualmente chamado de sujeito passivo direto, o qual deixou de cumprir com a obrigação tributária após a materialização do fato gerador – no mundo dos fatos. Sabbag (2004, p. 164) alerta que o fato gerador é utilizado como “índice de medida da capacidade contributiva do cidadão”. Sendo assim, aquele quem auferiu algum tipo de vantagem econômica é considerado como o contribuinte. Logicamente, se o ato gerador está claramente descrito na lei.

A vista disso, o CTN (BRASIL, 1966), por intermédio do art. 121, destaca a necessidade de distinguir os conceitos de contribuinte, aquele que “tem uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, e de responsável tributário, o qual a lei assim determina e escolhe para honrar com a obrigação tributária.

Paulsen (2017, p. 214) explica que o contribuinte “é obrigado no bojo de uma relação contributiva, instituída por lei forte no dever fundamental de pagar tributos.”. Já o responsável “é obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração, para a simplificação, a facilitação ou a garantia da arrecadação.”.

Diante desse conceito e ainda nos termos do CTN (BRASIL, 1966), a legislação detém como prerrogativa a possibilidade de indicar à terceira pessoa a responsabilidade pelo pagamento de débito, conquanto esteja vinculada ao surgimento da obrigação. Desse modo, há a exclusão da incumbência do contribuinte ou atribuir-lhe caráter supletivo a responsabilidade, nos termos do art. 128. Fala-se, portanto, em sujeito passivo indireto.

Afora o entendimento exarado na legislação pertinente, a doutrina, da mesma forma, faz distinção acerca do “terceiro responsável”, que será detalhadamente estudado no campo das possibilidades de cobrança do art. 135 do CTN (BRASIL, 1966).

Pensa-se que o objetivo de atribuir a outra pessoa a responsabilidade de cumprimento da obrigação tributária se faz pois o ente fazendário está visando a fiscalização e a arrecadação dos tributos de forma mais efetiva.

É importante sublinhar que os contratos particulares não podem ser opostos contra a Fazenda Pública a fim de alterar o sujeito responsável pela obrigação tributária. À respeito disso, a matéria resta jurisprudencialmente pacificada. O vínculo jurídico é permitido no âmbito do Direito Privado, mas deixa de ser motivo de escusa quando se tem como sujeito ativo a Fazenda Pública.

Nessa linha interpretativa, insta enaltecer que, proposta a execução e citado o contribuinte, ora executado, abre-se o prazo de 5 (cinco) dias úteis para pagamento de débito ou oferecimento de bens à penhora como meio de garantir a execução fiscal, conforme os ditames estabelecidos da CDA.

Afora o prazo mencionado, necessário avançar sobre o petitório possível de se opor a qualquer tempo, conhecido pela doutrina como simples petição passível de extinção da execução fiscal. Trata-se da Exceção de Pré-Executividade, já mencionada no excerto acima narrado. O tema dignifica tamanha atenção que se tornou alvo de matéria sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça, concorde à Súmula 393. Dentre suas peculiaridades, destaca-se como requisito a ausência de dilação probatória em seu conteúdo, isso porque as matérias ventiladas devem ser conhecíveis de ofício, restando a prova documental juntada nos autos suficiente para tornar inexigível o título executivo extrajudicial, por exemplo.

Dentre outros temas passíveis de arguição em sede de Exceção, encontram-se a ausência de condição da ação e de pressuposto processual, como causa de extinção da ação.

Não havendo o pagamento e nem a oposição de Exceção, o contribuinte executado tem ao seu dispor umas das mais intrigantes peças do Direito Tributário em matéria de defesa, os grandiosos Embargos à Execução Fiscal.

Diferentemente da Exceção de Pré-Executividade, nos Embargos podem ser produzidas quaisquer provas e alegada toda a matéria de defesa.

Como prazo, conta com 30 (trinta) dias úteis para apresentar sua defesa. Para tanto, é imperiosa a apresentação de caução, preferencialmente em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia. Ainda, terceiros podem oferecer bens em garantia. No entanto, a Fazenda precisa concordar com o tipo de depósito oferecido.

Assim, garantida a execução fiscal, o juiz poderá atribuir efeito suspensivo aos autos, conforme requerimento da parte, desde de que hajam motivos suficientes e de que o prosseguimento da execução possa causar risco de dano de difícil reparação, consoante aos ditames do art. 919, CPC (BRASIL, 2015). Suas razões, portanto, são passíveis de análise pelo juízo competente, o qual, a qualquer tempo, pode revogar a decisão que concedeu os efeitos de suspensão.

Ocorre que, caso o executado seja citado e deixe de apresentar defesa ou mesmo garantir a execução, o fisco irá bloquear os bens disponíveis por meio de penhora, de acordo com o art. 10 da LEF (BRASIL, 1980) ou, ainda, em último caso, bloquear direitos futuros.

A execução fiscal poderá, igualmente, ser suspensa pelo período de um ano, por determinação do juiz, caso não haja bens suficientes para saldar a dívida, nos termos do art. 40 da LEF (BRASIL, 1980).

Neste momento processual, se o autos permanecerem suspensos por mais de cinco após o transcurso do prazo do artigo supramencionado, poderá verificar-se o fenômeno da prescrição intercorrente em favor do executado. Por essa razão, o juiz deve intimar o ente Fazendário a fim de esclarecer se houve alguma causa de suspensão ou interrupção do prazo. Sendo negativa a presença de alguma dessas causas, o processo será extinto. Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) editou a Súmula 314: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.

Conquanto ao exposto, o fisco deve atentar ao prazo de cinco anos contados da constituição definitiva do crédito, nos termos do art. 174 do CTN (BRASIL, 1980).

Sem embargo, pode-se acentuar que o lançamento efetuado tanto pelo contribuinte quanto pelo próprio Fisco tende a afastar a decadência, fenômeno que

permite a cobrança do crédito tributário, no mesmo prazo de 5 anos. Cuida-se do perecimento do direito. O art. 173, e incisos do mencionado diploma, apontam que a previsão do *dies a quo* para contagem do prazo, é “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” e, da mesma forma, se utiliza “a data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

Concomitantemente ao entendimento firmado pelo STJ, verifica-se a possibilidade de contagem da decadência até o momento da lavratura do ato de lançamento do débito tributário. Colhe-se, como molde, a ementa da decisão proferida pela Corte:

O auto de infração constitui procedimento apto à constituição do crédito tributário (artigo 142 do CTN) e, somente até a sua lavratura, é possível cogitar de decadência, pois, enquanto pendente de recurso administrativo, não corre o prazo quinquenal a que se refere o artigo 173 do CTN.

Nesses termos, Machado (2017, p. 409) afirma que após o lançamento, não há que se falar em prazo decadencial.

Noutra senda, tem-se a figura da prescrição, que surge após a constituição do crédito tributário e, portanto, sua exigibilidade.

Dentro desse cenário, percebe-se com clarividência a fase decisiva do lançamento. Antes desse, conta-se em favor do contribuinte e decadência. Após o lançamento, à luz da prescrição o contribuinte detém o direito de extinção do crédito tributário.

Entre as duas fases, tem-se a discussão administrativa do débito fiscal, àqueles que impugnam o lançamento. Acerca da jurisprudência do Egrégio STJ acima destacada, colaciona-se:

A interposição de recurso administrativo é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inc. III do art. 151 do CTN. A demora no julgamento de recurso administrativo não dá ensejo à decadência que somente se opera nas hipóteses em que transcorre o lapso temporal de cinco anos, por culpa da Fazenda, entre o primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e a data da constituição definitiva do crédito tributário. (STJ, Resp 613594/RS 2003/0218051-4, Ministro Relator Franciulli Neto, DJe 05/05/2005).

O CTN (BRASIL, 1966) anuncia que a interposição de recursos administrativos é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme o art. 151, inciso III.

O processo administrativo tributário é um dos principais objetos de estudo deste trabalho. Da mesma forma, basta, neste íterim, transcrever que a existência de um processo administrativo válido é uma etapa essencial ao redirecionamento da execução fiscal às figuras descritas no artigo 135, CTN (BRASIL, 1966).

Ademais, junto ao esposado, pode-se concluir que a execução fiscal surge como meio de garantir a recolhimento de tributos, advindo do fato jurídico ocasionado pelo contribuinte que possuía o dever legal e fundamental de pagar tributos.

3 Natureza Jurídica do redirecionamento da dívida ativa

3.1 O que é redirecionamento?

O redirecionamento da execução fiscal é o fenômeno capaz de permitir que a cobrança de dívida ativa seja direcionada a pessoa divergente da figura do contribuinte. Em outros termos, pode ser definida como a medida capaz de executar os bens disponíveis do sujeito não indicado anteriormente como figura do polo passivo da demanda executiva fiscal.

A legislação tributária impõe diversas pessoas como responsáveis tributárias. Trabalharemos detalhadamente com cada uma delas para alcançarmos as disposições do artigo 135.

Ataliba (2010, p. 89) sustenta que por muitas vezes o legislador impõe pessoa diversa ao cargo de sujeito passivo e que decorrente disso a figura é “deslocada” para outra pessoa que fica na posição jurídica daquela. Defende que, apesar disso, toda obrigação tributária nasce com um sujeito já definido.

O que se pretende discutir com o redirecionamento da execução fiscal aos sócios de uma pessoa jurídica é a legitimidade para responder pelas dívidas dela decorrentes. Existem requisitos a serem observados antes mesmo de a Fazenda Pública almejar o redirecionamento.

Como consequência disso, faz-se imperiosa a classificação dos tipos de responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional.

3.1.1 Configurações de Responsabilidade

Cumprido identificar o figurante da obrigação que se deve manter com o *status* de adimplente perante os órgãos fazendários. Trata-se, pois, do contribuinte, do responsável tributário e do terceiro responsável.

O indivíduo obrigado ao recolhimento dos débitos é o contribuinte, aquele que possui relação direta com a origem do tributo, podendo ser caracterizado, nessa senda, como o autor do tributo.

Amaro (2012, p. 328) sustenta o conceito “jurídico-formal” de contribuinte afirmando que estarão claramente definidos na CRFB (BRASIL, 1988) e no CTN (BRASIL, 1966) a partir da descrição do fato gerador incutido na Lei em comento.

Geraldo Ataliba (2010, p. 90), nessa linha interpretativa, cita o autor Giardino e ressalta: “É óbvio, assim, que só pode ser sujeito passivo da relação obrigacional tributária de imposto de renda, aquele que recebe renda. Do imposto de importação, quem importa. Do sobre serviços, o prestador. [...] E assim por diante.”

Ainda assim, cabe à lei definir e atribuir a exigência em desfavor de outra pessoa, devendo ser clara no ato de denúncia da responsabilidade – aqui entendida como recolhimento do tributo –, em razão de diferentes interpretações de adequação das normas.

Nesse sentido, importa reconhecer que o responsável tributário, enunciado no artigo 121, II, CTN (BRASIL, 1966), traduz a necessidade de assunção dos encargos, tornando-se sujeito passivo da obrigação tributária principal, identificado como sujeito passivo indireto, enquanto o contribuinte é reconhecido por sua sujeição direta. Sua obrigação decorre, necessariamente, de previsão legislativa.

Nos ensinamentos de Chimenti (2006, p. 146) há distinção entre o sujeito passivo direto, o contribuinte, e o sujeito passivo indireto, o responsável tributário. Menciona, a título de exemplo, a responsabilidade de recolhimento do imposto de renda por intermédio da fonte da pagadora. Pode-se, igualmente, citar, a (possível) responsabilidade do tomador de serviços verificada a incidência de ISSQN.

Há que se falar do responsável por substituição. A figura da substituição tributária é utilizada como mecanismo de arrecadação, no qual o substituto apura o valor devido, excluindo a responsabilidade do contribuinte e concedendo ao responsável em seu lugar.

Schoueri (2018, p. 583) aponta que o vínculo nasce primariamente entre o sujeito ativo e o passivo. No qual, o sujeito passivo, apesar de ser o contribuinte, pode ser substituído por terceiro.

O substituto será a pessoa que retém o tributo, como no exemplo do Imposto de Renda e a responsabilidade da fonte pagadora. Coelho (2010, p. 619) defende que os

“retentores” são indicados pela lei a fim de executar ato material, efetuando o recolhimento aos cofres públicos.

Descrito na CRFB (BRASIL, 1988) conforme infere-se da leitura do artigo 150, § 7º, o substituto detém como fim último o recolhimento antecipado do tributo, antevendo as etapas posteriores do tributo, a substituição tributária para frente ou progressiva, como exemplo clássico, utiliza-se o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Nesse ínterim, cumpre rememorar que as disposições do artigo 113, § 1º do CTN (BRASIL, 1966), o qual é claro ao dispor que a obrigação principal somente surgirá com a ocorrência do fato gerador. Esclarece-se, que a cobrança do tributo para frente, realizando o recolhimento do tributo em seu valor presumido definido por lei como forma de prever as futuras operações seria um afrontamento ao mencionado artigo 113, § 1º, CTN (BRASIL, 1966). No entanto, visando a arrecadação, o legislador inseriu previsão constitucional para afastar essa irregularidade.

Ainda nesse sentido, mostra-se imperiosa a distinção de outro instituto criado pelo legislador, a substituição tributária para trás ou regressiva. Nesse caso, o adquirente da mercadoria é o responsável pelo cumprimento da exação. Nesse cenário, o substituto não haveria que se preocupar em ferir o texto tributário, vez que é responsável pelo recolhimento de fatos geradores já verificados no mundo dos fatos.

3.1.2 Responsabilidade Solidária

Na via contrária do entendimento firmado no direito privado, tratando-se de direito tributário, a solidariamente não pode decorrer da vontade das partes, mas deve ser estabelecida em lei ou em caso de interesse comum relacionado a constituição do fato gerador, não deixando dúvidas quando da leitura do artigo 124, CTN (BRASIL, 1966).

A solidariedade será encontrada, portanto, quando as pessoas definidas no artigo 124 estarão vinculadas ao cumprimento da obrigação. Cada um dos devedores situados responderão pela dívida toda, uma vez que se cuida de solidariedade passiva.

Conforme Amaro (2012, p. 340, *apud* BALEEIRO, 1992, p. 472) somente haverá reconhecimento das hipóteses em que há solidariedade passiva quando claramente

explicitadas por lei. Aponta, a título de exemplo, os artigos 42 e 66 do Código, os quais tentam descrever quem é o contribuinte quando verificada a incidência de Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), respectivamente.

Veja-se, em situações como a descrita, a lei traduz como definição de contribuinte qualquer indivíduo que participe da operação e que tenha interesses idênticos. Aplica-se, aqui, a solidariedade em desfavor do alienados ou compradores do imóvel devedores de ITBI, se foram em números de dois. Se a exação, nesse caso, nasce porque duas pessoas estão comprando um imóvel, por exemplo, a cobrança pode ser efetuada em desfavor de ambas, porque amoldam-se na texto legal identificado por “interesse comum” às partes.

Conforme Coêlho (2011, p. 599), a solidariedade se dá quando o credor detém como possibilidade a cobrança de uma só pessoa para pagamento de toda a dívida. Menciona a “solidariedade natural” (art. 124, I) e a “solidariedade legal” (art. 124, II).

A cobrança pode ser efetivada contra os partícipes da operação, como menciona o dispositivo, oportunidade em que a arrecadação adimplida por um, aproveita em favor dos demais.

Adentra-se, portanto, na seara dos efeitos da solidariedade, previamente descrita no artigo 125, I, CTN (BRASIL, 1966).

O inciso II abarca outra possibilidade de efeitos da solidariedade, sendo que a isenção para uma pessoa, aproveita na mesma medida ao outro devedor. A ressalva cabe no segundo em que a lei assim observar. Se faz imperiosa a verificação que a isenção abrange, se isoladamente ou se à todos os devedores da exação.

Por fim, o inciso III trabalha a prescrição, no mesmo sentido. Caso em que a prescrição seja interrompida pela citação de um dos devedores em execução fiscal, por exemplo, será igualmente utilizado esse marco aos demais devedores solidários.

Sacha (2011, p. 600) traça a importância da solidariedade tributária ao credor, apontando que o benefício maior se dá em favor do ente federado, o qual “escolhe o devedor mais solvente a seu bel-prazer e conveniência.”. Isto implica dizer que o entes estarão em busca do que lhe for mais cômodo para satisfação do crédito tributário.

Inevitável destacar que uma das diferenças entre a responsabilidade solidária e a responsabilidade de terceiro, é que nesse caso há de ser respeitado o benefício de ordem, distintamente ao aplicável naquele, considerando a disposição do parágrafo único: “A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”.

Sendo assim, na solidariedade tributária há concorrência na posição de devedores da obrigação. Enquanto na responsabilidade de terceiro leva-se em consideração sua carácter subsidiário, sendo chamado, apenas quando caracterizado o inadimplemento por parte do contribuinte.

Em matéria de solidariedade, afirma-se que o objetivo em identificar a relação de coobrigados pelo recolhimento do tributo implica em facilitação à cobrança do crédito tributário.

3.1.3 Responsabilidade por Sucessão

A responsabilidade por sucessão é uma das regras mais claras descritas no Código. Isso porque tratam-se, apenas, de hipóteses de responsabilidade, aplicando a data da constituição do crédito tributário até a abertura da sucessão (independentemente se o lançamento for a posterior), conforme se depreende da leitura do artigo 129 e 130, CTN (BRASIL, 1966). Assim, tem-se que só haverá responsabilização por sucessão face aos fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

O marco temporal para cobrança do crédito fazendário é o mesmo em todas as conjecturas por meio da qual o sucedido se coloca na relação jurídico-tributária como sujeito passivo. Para tanto, o artigo 130 da Lex (BRASIL, 1966), dispõe que para fatos geradores atinentes à propriedade, posse ou domínio útil, o adquirente sub-roga-se na figura do contribuinte. É imperiosa a apresentação do termo de quitação para extinguir a responsabilidade pelo crédito tributário.

Em relação aos tributos devidos por operações de reorganização societária, como fusão e incorporação, citadas no artigo 132, deixando de abranger a cisão, uma vez que esse tipo operacional surgiu somente com a publicação da Lei das Sociedades por Ações nº 6.404/76, contudo, se estendendo, da mesma forma, para ela, traçou-se o entendimento de que os sucessores responderão pelos débitos tributários até a data da sucessão ou dia em que foi formalizada a operação.

Nessa senda, colhe-se do entendimento jurisprudencial proferido pelo Superior Tribunal de Justiça:

[...] A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra “roupagem institucional”. Portanto, a multa não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (STJ, Resp 923012, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 24/06/2010).

O acórdão demonstra que a responsabilidade tributária fica adstrita ao patrimônio que efetivamente foi cindido, transferido ou fusionado.

Apesar do teor do artigo 132 limitar-se ao tratamento da responsabilidade por sucessão, importa reconhecer o entendimento jurisprudencial que alerta acerca do caráter solidário de cumprimento da obrigação pelo sucessor e sucedido. A propósito, manifestou-se a Egrégia Corte Superior:

Ao instituto da cisão aplica-se a responsabilidade tributária por solidariedade disposta no art. 132 do CTN, pois, embora não conste expressamente do referido artigo, a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial, sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão (STJ, Resp 970858, Relator Ministro José Delgado DJe 07/04/2008)

Ainda,

Recurso especial oposto contra acórdão que manteve a inclusão da empresa alienante, como responsável solidária, no pólo passivo de processo executivo fiscal, em decorrência de sucessão tributária prevista no art. 133, I, do CTN. 2. Os arts. 132 e 133 do CTN impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. (STJ, Resp 670224/RJ, Relator Ministro José Delgado, Data do julgamento: 14/11/2004)

Implica reconhecer, portanto, que haverá solidariedade entre as pessoas jurídicas resultantes de operações de reorganização societária.

Exacerbado entendimento é utilizado para compressão do artigo 133, que versa sobre o adquirente de estabelecimento comercial precedida da sucessão por pessoas jurídicas de direito privado. Restando duas vertentes (incisos I e II): caso não haja continuação das atividades antes ali estabelecidas, haverá responsabilidade integral, não há solidariedade nem subsidiariedade. Noutra senda, Atuando o adquirente no mesmo ramo comercial, remanescerá a responsabilidade subsidiária.

Descarta-se esse entendimento quando o estabelecimento for adquirido decorrente de processo de falência (§ 1º, I), não havendo que se falar em pagamento de tributos devidos, ressalvada a alienação por sócio, parente ou agente falido que almeje fraudar a sucessão (§ 2º, I, à III).

Ademais, ainda sobre o campo da responsabilidade por sucessão, o artigo 131 do Códex Tributário (BRASIL, 1966) aponta pessoas físicas como responsáveis pelo recolhimento do tributo. O adquirente quando se fala em bens, o sucessor, bem como o cônjuge até a data da partilha e o espólio até a abertura da sucessão.

Esse tipo de responsabilidade é transferida para outro que se encontra no lugar do sujeito passivo, como consequência da sucessão.

3.1.4 Responsabilidade por Infração

A responsabilidade por infração está delimitada nos artigos 136 e 137 do CTN (BRASIL, 1966). Compreende-se, da leitura do dispositivo, que o dever está pautado no pagamento de uma sanção imposta decorrente do ato ilícito, o descumprimento de uma obrigação.

Sabbag (2018, p. 432) defende que essa sanção ou punição pecuniária é apurada mediante a aplicabilidade da teoria da responsabilidade objetiva, isto é, haverá responsabilização pelos danos decorrentes independente de culpa. Contudo, sustenta que a identificação de responsabilidade está equivocada, uma vez que não relação com a sujeição passiva indireta, tratando-se, em verdade, de “responsabilidade por multas aplicáveis em um liame jurídico-tributário” (2017, p. 1.062)

Adentrando essa linha de pensamento, Schoueri (2018, p. 799) distingue normas primárias de normas secundárias, a fim de identificar a infração tributária:

A teoria jurídica desenvolveu-se no sentido da feição dúplice das regras do direito: norma primária (ou endonorma), prescrevendo um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; e a norma secundária (ou perinorma), prescrevendo uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária; ambas com a mesma estrutura formal $[D(p \rightarrow q)]$.

O artigo 137 elenca quais os responsáveis pelo pagamento da sanção como consequência do cometimento do ato ilícito.

Se, ao ponto do cometimento da infração, for caracterizado o ilícito penal decorrente de tamanha gravidade, conforme o estabelecido no inciso I, os agentes que praticaram o ato serão punidos. Ressalta-se que a penalização da pessoa jurídica em caso de verificação de crime não é uma realidade que circunda as leis penais brasileiras.

O segundo inciso versa sobre a responsabilidade daquele ato que detém, em sua essência, dolo específico, no qual o agente engendra esforços almejando alcançar o fim ilícito, excluindo-se as atuações encartadas no inciso I.

O terceiro inciso e suas alíneas abordam as infrações cometida por gestores.

Portanto, a infração é caracterizada a partir do descumprimento da obrigação principal, a qual se cinge no recolhimento do tributo. Dando vazão, desse modo, à aplicação de multa com carácter sancionatório.

3.1.5 Responsabilidade de Terceiro: Responsabilidade de Terceiro: As possibilidades de Cobrança do art. 135 do CTN

Diferente do apontamento relacionado ao responsável, figura do artigo 121, inciso II, do CTN (BRASIL, 1966), encarregado com o cumprimento da obrigação tendo em vista a determinação legislativa, o terceiro responsável, em situações que o contribuinte não suporte o ônus da carga tributária naturalmente por ele originada, irá responder pelo débito, restando ligado indiretamente.

De todo modo, cabe à lei complementar adentar aos ditames da Carta Magna (BRASIL, 1988), a fim de não incorrer em inconstitucionalidades, atribuindo a qualquer estranho esse ônus, quando não tenha suscitado a incidência do tributo de alguma forma.

Por essa razão, o CTN (BRASIL, 1966), no capítulo que trata sobre “responsabilidade tributária”, consigna a não arbitrariedade no tocante a designação,

posto que a terceira pessoa deve ter, de algum modo, relação com o fato gerador do tributo exigido, podendo ser de tal forma, que resulte em exclusão da responsabilidade do contribuinte ou conceder-lhe caráter supletivo no cumprimento da obrigação, seguindo as orientações do artigo 128.

O terceiro responsável não é posto no polo passivo da demanda executiva fiscal de forma primária. É chamado posteriormente, pois não está ligado diretamente com a incidência da norma no mundo dos fatos, não pratica o ato que gera a obrigação tributária. Tão somente assume a responsabilidade de adimplemento da dívida tributária quando verificada situação de omissão.

Carvalho (1999, p. 315-316) já defendia, sem embargo, que o responsável indicado pela lei ao recolhimento do crédito tributário está “estrategicamente situado entre a obrigação e o sujeito passivo original”, vindo a responder, em caráter supletivo, pelo cumprimento da obrigação integral ou parcialmente.

Para o doutrinador o ato de indicação de terceiro alheio à relação jurídica nada mais é que uma punição, pois revelado o ilícito (a ausência de pagamento da exação fiscal), com o conseqüente *animus puniendi*, incitou o legislador à estender essa responsabilidade àquele que mantém laços indiretos com o fato gerador.

Ocorre que, para esse estudo, resta o entendimento contrário, não partindo do pressuposto de punição pelo ato ilícito, pois não estamos adentrando da seara do direito penal. Trata-se da obtenção do seu direito de recolhimento ante o almejo de vantagem econômica.

Integra a natureza do ente federativo a busca incessante pela cobrança do crédito tributário. E, consoante aos preceitos estabelecidos constitucionalmente, não poderia ser modo diverso.

O artigo 134 do CTN (BRASIL, 1966) enumera os terceiros responsáveis por intermédio de seus incisos, sendo eles: os pais, quando seus descendente são menores de idade, os tutores e curadores, na oportunidade em que são responsáveis pelos curatelados e tutelados, os administradores de bens que não sejam seus, o inventariante, quando existem dívidas apurados no inventário, o síndico e o comissário, tratando-se da massa falida e o montante devido, os tabeliões e escrivães, quando dos tributos devidos decorrentes de sua atividade laboral e, por fim, os sócios, em caso de liquidação da sociedade de pessoas.

Sabbag (2017, p. 423) assevera que esse tipo de tratamento é chamado doutrinariamente de “responsabilidade por transferência”. Esses responsáveis eleitos pelo legislador responderão solidariamente junto com o contribuinte, a figura do devedor tributário principal.

Entretanto, não serão chamados à responder em qualquer situação e inicialmente junto à propositura da execução fiscal. Em verdade, sua responsabilidade cinge-se ao caráter subsidiário, na situação em que o contribuinte deixa, mais uma vez, de adimplir com sua obrigação. Esse tipo de responsabilidade transferida não pode ser confundida com a responsabilidade do contribuinte, que tem ligação direta com o fato gerador da obrigação tributária descrita em lei.

Paulsen (2008, p. 922) argumenta que a responsabilidade subsidiária se dá somente depois que frustrada a tentativa de exigência em desfavor do contribuinte, consoante ao artigo 134, CTN.

A disposição demonstrada pelo legislador no preceito do artigo em comento revelou a necessidade de o STJ assentar jurisprudencialmente entendimento acerca do tema, defendendo que “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este aqueles que intervieram ou que se omitiram” (STJ, Resp 1294061/PE, Ministro Relator Francisco Falcão, DJe 15/03/2012).

Em homenagem à arrecadação é que os entes podem eleger terceiros, como responsáveis, para cobrir o prejuízo sofrido em detrimento da conduta inadimplente do contribuinte.

Mesmo que não haja direta coincidência, muito menos do sujeito ativo *a priori*, temos no mais íntimo da relação jurídico futura existente, um liame, o qual indica os motivos do fisco exigir o tributo de outro que ocupará o lugar do devedor.

A existência de um fator casamento entre o credor, o novo devedor aqui chamado de terceiro responsável e a razão que os integra não pode passar despercebida pelos olhos daqueles que sabem de sua existência.

Veja-se, por todos os conceitos apresentados há uníssono entendimento acerca da distinção da figura do contribuinte, do responsável tributário e do terceiro escolhido

pelo legislador, esse não pode obter relação direta com o surgimento da obrigação tributária.

O objeto de estudo desse trabalho entorna o entendimento estabelecido nas disposições do artigo 135 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), remontando-se à responsabilidade pessoal do terceiro obrigado ao pagamento da exação fiscal na oportunidade em que restar configurada as hipóteses: (i) atos praticados com excessos de poderes, agindo por conta própria excedendo os poderes conferidos contratualmente ou no estatuto social conferido e/ou (ii) infração à lei, contrato social ou estatuto, à depender do tipo societário enquadrado, revestido de dolo da conduta do agente, devendo ser comprovado. Jurisprudencialmente, restou acertada outra possibilidade de causa de redirecionamento da execução fiscal, a (iii) dissolução irregular da sociedade passou a integrar o sistema de redirecionamento brasileiro.

Não se pode olvidar que a função dos sócios-gerentes, administradores e representantes da sociedade são funções que demandam o peso da responsabilidade. Seus atos devem ser embasados na mais estrita legalidade e sem ultrapassar os limites estabelecidos no contrato social ou estatuto social da sociedade por ele gerida.

Em princípio e como concluído nos demais casos de responsabilidade de terceiro (solidariedade, sucessão), é alheia à relação contribuinte/fisco. Não haverá, da mesma forma, uma responsabilidade subsidiária, uma vez que não pode ser chamado em caso de inadimplemento da obrigação tributária. Esse tipo de responsabilidade prescinde de requisito translúcido imposto pela lei, o excesso de poder ou infração.

Amaro (2014, p. 237) dedica um subcapítulo ao temo, devido sua importância, e determina que “se inexistir esse ato irregular, não cabe invocação do preceito em tela”. Como alternativa, suscita a aplicação do já trabalhado artigo 134, no entanto, em caráter de aplicação de responsabilidade subsidiária.

Deve-se ressaltar que não há sujeição à responsabilidade pessoal diante do simples inadimplemento. Deve haver prejuízo não apenas ao fisco, mas igualmente ao contribuinte com o ato expresso do terceiro que não age em nome próprio, que extrapole suas funções. Esse entendimento é matéria consolidada perante o Superior Tribunal de Justiça culminando em Súmula nº 430 com a seguinte redação: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Assim, da leitura do inciso primeiro, as pessoas referidas no artigo 134 poderão assumir responsabilidade quando evidenciado cometimento de infração ou ato com excesso de poder, nas condições determinadas no *caput*. O art. 135 retira a solidariedade do art. 134 e transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes.

O segundo inciso aborda a responsabilidade dos “mandatários, prepostos e empregados”, agindo em nome dos mandantes, indicados para determinada representação, e empregadores. Machado (2017, p. 310) é assertivo sobre o tema:

Assim, se restar comprovado que um empregado vendia mercadorias sem nota fiscal e se apropriava do preço correspondente, em prejuízo da empresa, tem-se que esta não responde pela infração tributária, que é assumida pelo empregado infrator.

Quanto à responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, indicados no inciso terceiro do CTN (BRASIL, 1966), pressupõe grave prática de ato ilícito.

Atenta-se à necessidade dessas pessoas apontadas serem sócios da Pessoa Jurídica (PJ), bastando que haja situação que caracteriza a prática descrita no artigo 135, apesar de ostentar o cargo de gerente ou diretor, a mera condição de sócio é insuficiente. Os atos praticados com excesso de poderes são ilegais, não autorizados pelos sócios, contrários à boa-fé e a gestão empresarial e distintos do objeto social da sociedade.

Por derradeiro, somente é possível responsabilizar o sócio que detinha poderes de gestão à época dos fatos. Deve-se alinhar o momento do fato gerador com o período de detenção de poderes, podendo não ocasionar em responsabilidade pessoal. Essa responsabilização exige que as pessoas indicadas cometam ato abusivo ou o tenham tolerado quando estivessem em posição de impedir a conduta e evitar sua ocorrência.

Amaro (2012, p. 353) exemplifica que o sócio deve ser responsabilizado no momento da dissolução da empresa, em que se percebe que não há patrimônio suficiente para liquidar os débitos tributários, porquanto o sócio dilapidou o patrimônio da empresa, desviando todos os bens.

Paulsen (2017, p. 226) menciona, a título de exemplo, a apropriação indébita de contribuições e impostos, na guisa em que há retenção desses tributos. Contudo, não se verifica o devido repasse aos cofres públicos.

Não podendo ser dissonante, o STJ pacificou o tema sobre o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente ou administrador da sociedade, autorizando a cobrança a pessoa física nesses casos. Desse entendimento, leia-se:

A responsabilidade pessoal do sócio funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. (BRASIL, STJ, 2009) (Resp 1101728/SP, sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 23/03/2009)

Coêlho (2010, p. 319) susta que a responsabilidade passa “a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros”. E afirma: “Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.”

O redirecionamento da execução fiscal face ao sócio-gerente ou administrador da empresa é um dos fenômenos permitidos, no qual os atos de ingerência devem restar cabalmente comprovados. Caso contrário, não há que se falar em redirecionamento da execução fiscal à pessoa física.

Porquanto, percebe-se que as pessoas discriminadas no dispositivo comentado, praticam atos que ultrapassam os limites da boa-fé e legais incutidos na lei e em seus contratos sociais ou estatutos.

Inferese à partir de todo o conjunto explicitado acerca da responsabilidade tributária que, a todo tempo e de todo modo possível, observando os limites legais, a Fazenda Pública aponta indivíduo que tenha alguma ou nenhuma relação com o nascimento da obrigação tributária para, ao fim e ao cabo, tornar uma situação cômoda ao recebimento dos tributos. Critica-se, aqui, a substituição tributária progressiva, a qual mede-se sob valores indefinidos previstos no mercado, para tão somente antecipar a arrecadação. Veja-se, a substituição pode, nessa senda, não continuar e, mesmo assim, o substituto viu-se obrigado ao recolhimento a maior do que deveria aos entes públicos.

Além da hipótese de cometimento de ato ilícito ou infração ao estatuto ou contrato social, a dissolução irregular da sociedade perante os órgãos de controle

fazendários permite o redirecionamento da execução fiscal ao sócio na condição administrador com base tão somente em indícios.

Tamanha polêmica do assunto em tela consagrou o entendimento sumulado nº 435, STJ, nos seguintes termos: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

Ficou consagrada nessa hipótese que o sócio-gestor que deixa de manter os cadastros comerciais e empresariais devidamente atualizados, principalmente com relação à sua sede, viola a lei. Colaciona-se do precedente originário que fundamentou a súmula:

A não-localização da empresa, em tais hipóteses, gera legítima presunção iuris tantum de dissolução irregular e, portanto, responsabilidade do gestor, nos termos do art. 135, III, do CTN, ressalvado o direito de contradita em Embargos à Execução." (STJ, REsp 716412 PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/09/2007, DJe 22/09/2008)

Deste modo, é possível responsabilizar o administrador da sociedade em caso de dissolução irregular tendo em vista a paralisação definitiva das atividades da pessoa jurídica que deixou de promover a devida atualização de cadastro, sem a promoção da liquidação da sociedade. Da omissão nasce a presunção de apropriação indébita dos bens da sociedade.

Isso porque a pessoa jurídica que encerra suas atividades sem informar a junta comercial do Estado competente com o consequente protocolo do distrato social, sem realizar o ativo, sem deixar reserva de bens para saldar o passivo (e suas obrigações fiscais) e distribuir eventual remanescente aos sócios, cancelando sua inscrição e, por fim, informando a dissolução à Receita Federal do Brasil incorre em ato ilícito.

O artigo 127, inciso II, do CTN (BRASIL, 1966) impõe, como obrigação acessória, o dever de informar ao fisco o lugar de sua sede. Determinada pessoa jurídica não pode funcionar sem que o endereço de seu estabelecimento esteja atualizado perante os órgãos competentes sob pena de se macular o direito dos credores, nesse caso, dos débitos tributários.

Faz-se mister redirecionar a execução fiscal face ao sócio que exercia a gerência da PJ e que haja relação com a data de ocorrência do fato gerador, culminando em responsabilidade da obrigação tributária.

Resumidamente, é preciso que se investigue casuisticamente as razões de inadimplência, verificando se existem atos ilícitos ou exercidos com excesso de poderes para fundamentar o redirecionamento. Em se tratando de dissolução irregular, a presunção de ato ilícito é consequência do não atendimento das formalidades legais, o que permite o redirecionamento.

Percebe-se, a partir do esposado, que a criação do legislador que beneficia a Fazenda Pública, seja ela a qual esfera pertencer, foi um meio alcançado para não perder de vista o recolhimento do tributo em qualquer ocasião, visando a facilitar sua arrecadação. Por essa razão, acabou por engendrar inúmeros sujeitos, atribuindo-lhes responsabilidade pela exação, com possíveis consequências diante do inadimplemento tributário e de outras facetas carreadas pela má-fé de seus agentes.

3.2 As dificuldades: não inserção do sócio administrador na CDA

Uma vez proposta a execução fiscal, o redirecionamento só pode ser autorizado face à persecução dos atos de ingerência ou má-gestão do sócio-administrador.

Entretanto, a proposta almejada é de se obter a referida informação não apenas no ato da execução fiscal, mas em fase anterior, junto ao processo administrativo tributário. Isso porque grande parte das execuções fiscais em trâmite hoje, nas quais figuram como responsáveis o nome do sócio-administrador, não houve prévia averiguação dos requisitos constantes no artigo 135. São, deste modo, incluídos indiscriminadamente pelo fisco, objetivando, tão somente, a cobrança da dívida ativa, apesar da súmula 430 do STJ.

Em recente decisão do STJ, no julgamento do Agravo em Recurso Especial n 1.604.672/ES, a 1ª Turma do STJ firmou posicionamento de inclusão de nome do sócio na CDA sem que haja a condição de co-responsável ou co-devedor ou sócio-administrador.

O legislador foi categórico ao assumir que o artigo 135, III, CTN (BRASIL, 1966) menciona a responsabilidade pessoal tão somente do gerente, diretor e

representante de PJ, quando caracterizada a infração ao contrato ou estatuto social ou a prática de atos com excesso de poderes.

Não houve, no caso concreto, apuração da responsabilidade. Entretanto, a CDA, por gozar de presunção de certeza e liquidez, fez constar o nome de sócios sem a legítima inclusão na seara administrativa, deixando de considerar a exegese sumulada pela própria Corte. A conduta dos entes públicos confirmam sua ânsia pela arrecadação, desrespeitando princípios primordiais encartados constitucionalmente, o *due process of law*.

Mostra-se imperiosa a condição do contraditório e da ampla defesa ainda no processo administrativo, a fim de conceder segurança jurídica aos contribuintes, obtendo provas de que sócios exerceram cargos de administração e agiram ultrapassando os limites por lei ou pelos contratos sociais e estatutos.

Por mais clara que seja a lei, o desrespeito ao contribuinte ainda vê-se demasiadamente presente em execuções fiscais, em descompasso com as situações fáticas e de direito, com o argumento de que o contribuinte obteve vantagem econômica ao manter-se inadimplente. Entretanto, a conduta fazendária demonstra desrespeito na tentativa de obter proveito econômico em seu favor.

Em muitos casos, observa-se a inclusão do nome dos sócios na CDA sem que essas pessoas tenham, de fato, participado do processo administrativo tributário, o que correu apenas face à pessoa jurídica, verdadeira afronta aos princípios constitucionais. Como exemplo do comportamento exprimido no âmbito do Colendo STJ, cita-se: Resp 1104900/ES, processo afetado pelo rito dos recursos repetitivos. Isso porque a presunção *juris tantum* de liquidez e certeza da CDA seria suficiente para redirecionar a dívida tributária sem qualquer comprovação dos atos do *caput* do artigo 135.

A importância do respeito ao processo administrativo ainda gera dúvidas aos operadores do Direito. O artigo 41 da Lei de Execuções Fiscais nº 6.830/80 (BRASIL, 1980) determina que deve ser concedido amplo e geral acesso às partes ao processo que resultou na inscrição de Dívida Ativa e, por conseguinte, no título executivo extrajudicial – a CDA.

A inclusão precipitada do sócio-gerente, administrador ou qualquer figura comparativa ao cargo de gestão da sociedade empresária levará ao imediato comprometimento de seu patrimônio pessoal. Caberá ao sócio defender-se na execução

fiscal promovida pela Fazenda Pública, provando que não cometeu ato de infração ao estatuto ou contrato social, nem mesmo agiu com excesso aos poderes antes conferidos.

Deverá dispor do seu patrimônio pois os Embargos à Execução Fiscal são o meio adequado para apresentação de defesa, nos termos do artigo 16 da Lei ° 6.830/80 (BRASIL, 1980), garantindo a execução no valor da dívida. Não será possível a apresentação de Exceção de Pré-Executividade diante da necessidade de dilação probatória.

Todo esse contexto é extremamente favorável à Fazenda Pública, que agiu indiscriminadamente ao introduzir o sócio como responsável tributário. Desse ato, conclui-se que há tremenda confusão com o instituto da responsabilidade solidária, posto que em situações como essa, qualquer sócio responderia pelo tributo. Verificando-se, à vista disso, a consumação sumária dos direitos abastados constitucionalmente, previstos no artigo 5º, LIV e LV (BRASIL, 1988).

A participação do sócio gestor no processo administrativo tributário é meio pelo qual vê-se satisfeito seu direito de averiguação fática da gestão empresarial. Oportunidade em que a situação é analisada de forma democrática, evitando a atuação ilegal dos entes federativos.

A discussão administrativa antes da constituição do crédito tributário traduz-se na consecução do *due process of law*, o devido processo legal, descrito no artigo 5º LIV, CF (BRASIL, 1988). Implica reconhecer a instauração de um processo válido e regular, previsto em lei, antes de verificada qualquer restrição estatal frente ao particular que resulte na constrição de liberdade ou propriedade particular.

Quanto ao contraditório e à ampla defesa, Mello (2008, p. 288) aduz que se torna obrigatória a aplicação do art. 5º LV da Constituição da República (BRASIL, 1988) que “garante aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral” o contraditório e a ampla defesa sempre que houver envolvimento da esfera administrativa e dela implicarem sanções.

Infere-se desse primordial princípio a possibilidade de conceder ao sócio-gerente oportunidade em acessar a integralidade do processo administrativo, apontar eventuais ilegalidades, produzir provas.

Introduzido nesse contexto, o sócio passível de responder pelos débitos tributários da pessoa jurídica com seu patrimônio pessoal, deve ser notificado do procedimento administrativo em trâmite para imediatamente defender-se. Isso porque, caso a pessoa jurídica não liquide os débitos, o sócio poderá, igualmente, ser inscrito em dívida ativa na condição de co-responsável ou co-obrigado pelo pagamento.

Dessa condição descrita na Certidão de Dívida Ativa, indica prévia participação no processo administrativo tributário, podendo, se as formalidades legal, restarem caracterizadas a presunção de certeza e liquidez do título executivo, conforme os ditames do artigo 204, CTN (BRASIL, 1966).

Delimitar parâmetros sob a égide dos direitos fundamentais previstos na CRFB (BRASIL, 1988) implica em afastar o arbítrio do poder estatal com a indiferenciada inscrição dos nomes dos sócios das sociedades devedoras, sem a condição de poderes de gerência, evitando, nessa mesma linha interpretativa, a busca incessante dos entes estatais pelo recebimento do crédito tributário sumariamente, sem observação aos preceitos legais. Para esses agentes deve ser concedida real oportunidade para manifestarem-se, contestando a legalidade do ato administrativo que constitui o crédito tributário.

Diante desse cenário, a inscrição do sócio-administrador como simples responsável tributário não autoriza o redirecionamento da execução fiscal, pois a CDA não é, nessas condições, título executivo legítimo.

Se mostra imperioso ressaltar que em fase de execução fiscal, a legitimidade atribuída pela lei para a CDA somente se configura como válida frente a um processo administrativo tributário no qual foi oportunizado ao sócio participar manifestando-se em contraditório e ampla defesa, conforme impõe a lei.

Ato contínuo, com a obtenção de uma CDA válida, com a participação efetiva dos sócios gestores do processo administrativo, os entes fazendários podem propor a execução fiscal no foro competente. Seguindo o trâmite adequado e não encontrados bens suficientes em nome da pessoa jurídica para saldar o passivo, considerando que não houve pagamento voluntário do débito, a sujeito ativo pede o redirecionamento da cobrança à pessoa do sócio.

Nessa fase, considerando que houve adequada inscrição do sócio na CDA, o ônus de comprovar que não agiu de forma ilegal ou abusiva recai sobre o próprio sócio. Caso contrário, constando da CDA somente a inscrição da pessoa jurídica sem a devida

identificação do co-responsável, infere-se que o ente fazendário, na condição de exequente da demanda, não vislumbrou a responsabilidade dos sócios-administradores pela dívida, razão pela qual, em momento que deseje se voltar- face aos sócios deve, necessariamente, demonstrar infração à lei ou atos contrários ao contrato ou estatuto social ou a dissolução irregular da sociedade executada.

3.3 *Disregard Doctrine*, x Redirecionamento da Execução Fiscal

O redirecionamento da execução consiste na inclusão do sócio-gerente ou administrador no polo passivo do procedimento judicial executório, passando, desse modo, a responder com seu patrimônio pessoal pelos débitos tributários angariados em nome da pessoa jurídica.

Apurada as hipóteses do *caput* do artigo 135 – atos praticados com excessos de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos – com alargado instrumento probatório promovido pelo fisco, ora exequente, legitimar-se-á o redirecionamento ao sócio-gerente da pessoa jurídica.

Convém destacar que o redirecionamento da execução fiscal com base no artigo 135 difere na sua essência do artigo 50 do Código Civil (BRASIL, 2002). Cumpre colacionar:

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

De fato, a instauração do referido incidente igualmente serve para alcançar o patrimônio do sócio da pessoa jurídica frente ao seu inadimplemento. Entretanto, a hipótese que autoriza o redirecionamento da cobrança de dívida ativa na execução fiscal reveste-se de infração cometida pelo sócio-gerente, não sendo necessário ajuizamento de incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto nos artigos 133 à 137 do CPC (BRASIL, 2015), tendo em vista sua responsabilidade decorrer de lei.

Assim, a desconsideração da personalidade jurídica não se confunde com o redirecionamento da execução fiscal, mesmo que nas duas conjecturas sejam revestidas

de atuação irregular dos sócios, os quais descumprem obrigações. Contudo, na seara executiva fiscal se verifica descumprimento de obrigação tributária, cabendo, portanto, responsabilidade tributária pessoal e direta.

Para fins de complementação, ressalta-se que a aplicação do CPC (BRASIL, 2015) é subsidiária nos casos de demanda executiva fiscal que é regida por lei específica, não havendo que confundir o instituto da desconsideração da personalidade jurídica com o fenômeno do redirecionamento da execução fiscal.

4. A Execução Fiscal no Brasil e Sua Efetividade

4.1 Dados Estatísticos: Verificação do Modo de Atuação da Fazenda Pública no Domínio do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Decisões judiciais foram analisadas sobre o aspecto do redirecionamento da execução fiscal no Brasil, buscando encontrar a inclusão do sócio-administrador na CDA, assim como a responsabilização do terceiro responsável inculdo no Código Tributário Nacional. As decisões analisadas encontram-se destacadas no Anexo A deste trabalho.

4.1.1 Da Escolha do Tema.

Esse trabalho limitar-se-á no âmbito de pesquisa da base de dados do Tribunal Federal de 4ª Região – TRF-4¹. De acordo com dados estatísticos publicados pelo departamento de pesquisas judiciárias do Conselho Nacional de Justiça², o TRF-4 recebeu no ano de 2018, 874.589 novos casos. Dentre eles, 300.970 versam sobre demanda tributária e 92.567 discutem o assunto “dívida ativa”. Os números atinentes sobre demandas tributárias são expressivos.

Outra fonte de informação importante para escolha de amostra de pesquisa livre de vícios, foram os dados disponibilizados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE³, os quais demonstram que, com exceção ao Estado do Rio de Janeiro, Minas Gerais e São Paulo, a região Sul – abrangendo Paraná, Rio Grande do Sul e Santa Catarina –, detém um maior número do Produto Interno Bruto - PIB, indicador de economia.

Em simples pesquisa de jurisprudência, incluindo os temas direcionados ao “redirecionamento da execução fiscal”, o sítio do TRF-4 indicou exatamente 24.962 processos que versam sobre a matéria. Dentre as datas 14/02/2019 até 14/08/2019, lapso temporal suficiente para investigação objeto desta pesquisa, o domínio reconheceu um número de 106 processos sobre o tema deste estudo (Anexo A).

¹ Disponível em: <https://www.trf4.jus.br/trf4/>. Acesso em: 02 set. 2019.

² **Justiça em Números.** 2019. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>. Acesso em: 02 set. 2019.

³ Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 02 set. 2019.

O período de tempo para desenvolvimento dessa pesquisa é limitado e, decorrente disso, traçou-se um parâmetro para exame dos últimos 6 meses de decisões judiciais proferidas.

Cumprir explicitar que 04 casos foram escolhidos para tecer comentários sobre o tema desenvolvido até o presente. O método de abordagem escolhido foi o indutivo, partindo de uma premissa estabelecida pelas decisões judiciais para, ao fim, alcançar-se um resultado e/ou uma conclusão acerca da atuação do Tribunal Regional de 4ª Região.

4.1.2 Os Casos Escolhidos para Representação da Análise

Em uma primeira análise (Caso 01), tratou-se de examinar o Agravo de Instrumento autenticado pelo nº 5035810-69.2018.4.04.0000/RS. A demanda versava acerca da recorribilidade de decisão de 1º grau que indeferiu o redirecionamento da execução aos sócios-gerentes sob o fundamento de não existirem provas concretas de atos praticados com excesso de poderes ou violação ao estatuto ou contrato social. Em verdade, havia indícios de crime falimentar. Entretanto, o juiz federal entendeu que os indícios seriam motivos suficientes para redirecionar a cobrança de dívida ativa.

O pedido de redirecionamento foi baseado em prática de crime falimentar. Ocorre que o processo de conhecimento estava em trâmite, não havendo sentença condenatória que confirmassem os indícios apresentados. Leia-se:

Quando se trata de ação penal, bastam indícios de prática de crime para a responsabilização tributária dos sócios da executada. Mesmo em situações de absolvição na esfera penal é possível o redirecionamento na esfera fiscal. No caso, o pedido de redirecionamento foi baseado no indício de prática de crime falimentar (art. 135, III, do CTN) e não em razão de ação penal. Nesse sentido, esta Turma já resolveu que é [C]abível o redirecionamento da execução contra o sócio-gerente quando existentes indícios de crime falimentar. (TRF4, Primeira Turma, AG 5026908-30.2018.4.04.0000, rel. Roger Raupp Rios, em 30jan.2019). Deve ser reformada a decisão agravada para o redirecionamento da execução fiscal ao sócio responsável, em face de indícios de prática de crimes falimentares. (TRF4, AG 5001456-86.2016.4.04.0000, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE GONÇALVES LIPPEL, juntado aos autos em 14/08/2019)

Indícios não são provas suficientes para efetivar uma medida drástica dessa dimensão. A Fazenda Pública tem o dever que comprovar de forma clarividente que houve ingerência ou atos praticados com excesso de poderes. No entanto, não foi o caso dos autos, porquanto a lei não autoriza essa manobra em face de suposições de irregularidade. Trata-se, pois, dos possíveis prejuízos trazidos à pessoa física, uma vez que deferido o redirecionamento, seu patrimônio pessoal restará comprometido.

Analogicamente, da mesma forma que não se deve tributar por indícios de fato gerador, não merece amparo a teoria de que existem indícios de infração para alcançar o redirecionamento.

Carvalho (2019), em estudo sobre “a teoria da prova no procedimento administrativo tributário e o emprego de presunções” foi assertivo ao defender a necessidade de comprovação das alegações.

O exercício da competência tributária sujeita-se aos denominados “princípios constitucionais tributários”, os quais, identificados como limites objetivos ou como valores, delimitam as possibilidades legiferantes impositivas, além de funcionarem como vetores interpretativos.

Pois bem, entre tais comandos, em posição de indiscutível preeminência, situa-se o *princípio da tipicidade tributária*, que se define em duas dimensões: i) **no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional**; e ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como *regra-matriz de incidência*. (grifo nosso).

Logicamente, o resultado prático está voltado para a arrecadação. A acusação deve somente se sustentar com base em provas evidentes e robustas. O fundamento somente em indícios é presunção, isto é, hipótese não descrita no dispositivo legal que permite o redirecionamento da execução fiscal com cunho de responsabilidade pessoal. Deve-se reconhecer a existência de fato incontrovertido para apreciação da medida.

Em um segundo estudo (Caso 02), AI nº 5033551-67.2019.4.04.0000/RS restou acertado o redirecionamento da execução fiscal com base na configuração de Grupo Econômico, conforme os fundamentos destacados a seguir, mantidos pelo juiz federal:

Dentre as condutas subsumidas ao art. 135 do CTN, o TRF da 4ª R. inclui práticas de confusão e blindagem patrimonial (TRF4, 2ª T., AG 5019000-87.2016.4.04.0000, Rel. Cláudia Maria Dadico, 23/06/2016; AG 5019627-62.2014.4.04.0000, Rel. Carla Evelise Justino Hendges, 24/09/2014), situação imputadas pela Fazenda Nacional aos requeridos. (BRASIL. Tribunal Regional da 4ª Região. Agravo de Instrumento nº 5033551-67.2019.4.04.7200. **Diário Oficial da União**. Rs, 09 ago. 201)

No processo sob exame, não somente a caracterização de grupo econômico restou configurada, para inclusão no polo passivo da demanda, como na mesma oportunidade restou deferido o pedido de redirecionamento da execução fiscal aos sócios-gerentes. A responsabilidade pessoal somente pode ser suscitada ante a inexistência de bens para saldar o passivo tributário, circunstância que não se verificou no caso. No decorrer da narrativa da decisão, restou claro que existiam bens a serem penhorados. Não obstante a isso, uma medida cautelar fora igualmente deferida. Colhe-se da decisão em comento:

Ante o exposto: a) em sede de medida de urgência, reconheço presentes elementos indiciários a evidenciar a existência de grupo econômico e atos que importem na atribuição de responsabilidade a terceiros vinculados aos fatos geradores de obrigações tributárias da executada; b) defiro o pedido de redirecionamento desta execução fiscal e determino a inclusão no polo passivo de LOG AGÊNCIA DE CARGAS E LOGÍSTICA LTDA [...] c) defiro o pedido de bloqueio liminar de ativos financeiros dos redirecionados retrocitados.

Ainda nesse mesmo exemplo,

Em relação aos sócios administradores, o redirecionamento do executivo fiscal, embora não permitido em caso de mero inadimplemento (súmula 430 do STJ), é possível se presentes indícios de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ex vi do art. 135 do CTN, ou de dissolução irregular (súmula 435 do STJ). **Porém, a medida "não exige comprovação inequívoca da responsabilidade tributária, mas apenas início de prova da responsabilidade, a qual pode ser amplamente discutida em sede de embargos à execução"** (TRF4, 1ª T., AG 5023178-11.2018.4.04.0000, Rel. Francisco Donizete Gomes, 30/01/2019). **Basta, portanto, a presença de "início de prova material" de que o sócio gerente incidiu nas hipóteses do art. 135, inc. III do CTN**

(TRF4, 2ª T., AG 5016323-16.2018.4.04.0000, Rel. Andrei Pitten Velloso, 28/11/2018; STJ, 2ªT., AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 1485532/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 20/03/2018).

Afora a ausência de segurança jurídica que permeiam as decisões, o desrespeito ao contribuinte é assustador. Do deferimento do pedido de bloqueio dos ativos financeiros infere-se que existem bens para saldar a dívida tributária. Não é possível, que a pessoa física deva comparecer na demanda, a fim de defender-se, sendo que não houve exaurimento, pela via executiva, de todos os bens concernentes à atividade da sociedade executada.

Questiona-se o valor da letra da lei. Isso porque, conforme demonstrado nos itens que tratam sobre a responsabilidade tributária, não há doutrinador que defenda a mitigação do artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966). Todavia, esse é o entendimento jurisprudencial que está se sedimentando em nossos tribunais. Não é possível a existência de interpretação extensiva nesse sentido. Essa desordem acaba por revelar afronta ao Estado Democrático de Direito, ao *due process of law*.

Outro comentário acerca do excerto transcrito merece destaque. Em que se limita “início de prova material”? Qual o valor probante da palavra “indícios”? A análise deve ser apurada em cada caso concreto. Com efeito, o objeto de estudo desse trabalho defende a necessidade de prova irrefutável promovida pelo fisco a fim de redirecionar a dívida ativa quando não haja inscrição da CDA de sócios na qualidade de co-responsáveis.

Outra decisão sob análise (Caso 03), tratou-se de AI nº 5007064-60.2019.4.04.0000/PR face à decisão que julgou procedente à exceção de pré-executividade que reconheceu a prescrição intercorrente frente ao pedido de redirecionamento.

O recurso foi interposto pela Fazenda, pois insatisfeita com a decisão. Em síntese, alegou que o fenômeno da prescrição ao redirecionamento da execução ao sócio-gerente deve ser analisado à luz do princípio da *actio nata* e não da citação da pessoa jurídica. *In casu* – e muito acertadamente – o juízo de primeiro grau considerou que devem ser contabilizados 5 anos a partir da citação da PJ para fins de redirecionamento da cobrança de dívida ativa.

Porém, o TRF-4 valeu-se do entendimento de superposição do princípio da *actio nata*, o qual estabelece que a contagem do prazo para prescrição deve ser contada a partir

do surgimento dessa necessidade ou “o momento em que restou configurada a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal”.

Repetidamente, o respeitoso Tribunal concebe seu próprio entendimento sobre o tema, como se órgão superior e autônomo fosse, rejeitando a jurisprudência consolidada do STJ. Leia-se do voto que autorizou o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-administrador, afastando a prescrição intercorrente:

Quanto ao prazo prescricional para o redirecionamento da execução em face de sócio gerente ou administrador, este somente se iniciará quando houver pretensão a ser exercida. Destarte, enquanto não houver notícia de fato que dê causa ao redirecionamento, não haverá falar em prescrição, porquanto inexistente a pretensão.

Dessa forma, a prescrição para o redirecionamento da execução fiscal aos sócios não tem como termo inicial a citação da pessoa jurídica, mas sim o momento da "*actio nata*", ou seja, o momento em que restou configurada a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal. (TRF4, AG 5007064-60.2019.4.04.0000, SEGUNDA TURMA, Relator SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ, juntado aos autos em 23/07/2019)

Inferre-se da leitura do excerto destacado, que somente poder-se-á contar o prazo prescrição para redirecionamento da execução fiscal em face do sócio-gerente em momento que restar noticiado nos próprios autos fato que lhe dê causa, isto é, oportunidade que, por exemplo, o Oficial de Justiça certificar que a sociedade não mais se encontra funcionando no endereço cadastrado perante à junta comercial ou Receita Federal do Brasil. Resta claro, portanto, que inexistente interesse processual contra o devedor antes de ocorrido fato capaz de ensejar o redirecionamento. Ocorre destacar, ainda, que esse posicionamento é sustentado pelo TRF-4 de forma pacífica entre os juízes e desembargadores federais.

Por outro lado, o STJ defende o entendimento no sentido de que:

O pedido de redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da pessoa jurídica executada deve ser realizado até cinco anos da citação válida da empresa, sob pena de se consumir a prescrição. Precedentes: AgRg no REsp 1120407/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 04/05/2017; AgRg no Ag 1239258/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Rel. p/ Acórdão Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 06/04/2015. (STJ, REsp 180734/MG, Segunda Turma, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe 18/06/2019).

O respeito ao prazo prescricional deve ser evidenciado diante do respaldo à segurança jurídica, que detém como fim último a evitar a imprescritibilidade das dívidas fiscais. Apesar disso, a União investiu esforços a fim de apresentar recurso, burlando medida da pacificação social e segurança jurídica, visando tão somente a arrecadação quando não mais detinha esse direito.

Para contribuir com este estudo, explora-se a decisão que julgou o Agravo de Instrumento nº 5046253-16.2017.4.04.0000/RS (Caso 04) frente à autorização de redirecionamento da execução fiscal ao suposto sócio-gerente da sociedade. Em análise de embargos à execução fiscal, o executado sustentou que compôs o quadro societário da sociedade executada, em verdade, ostentando condição de mero empregado –, alegação que restou cabalmente demonstrada em ações penais, iniciadas por denúncia do Ministério Público Federal (MPF).

Conquanto, o TRF-4 decidiu que apesar de o executado não ser efetivamente sócio com poderes de gestão da PJ, sua posição cedeu espaço para fraudar execuções, desvirtuando as conclusões do MPF, nos seguintes termos:

A jurisprudência recente do TRF4, aliás, pontua que é possível o redirecionamento da execução em face dos sócios ditos *laranjas*, uma vez que, embora não exerçam o controle societário no plano fático, são colaboradores dos desvios de finalidade, porquanto instrumentalizam os atos fraudulentos que a legislação visa combater. (TRF-4, Agravo de Instrumento nº 5046253-16.2017.4.04.0000/RS, Relator Desembargador Federal Cândido Alfredo Silva Leal Junior, Data de Publicação: 19/06/2019).

Ainda seguindo essa linha de interpretação, consagrou o entendimento firmado pelo Tribunal Regional da 4ª Região, no sentido de decisões proferidas em órgãos administrativos e penais serem instâncias independentes, sem vinculação e/ou dever de observação.

No entanto, cumpre realçar que, a partir da decretação de circunstâncias autorizativas do redirecionamento da cobrança de dívida ativa durante o trâmite da execução fiscal, inverte-se o ônus da prova para que o sócio-gerente alvo do redirecionamento da execução, comprove a inexistência dos requisitos do artigo 135, inciso III, CTN (BRASIL, 1966).

Na hipótese dos autos sob exame, verificou-se precisamente essa situação, onde o executado comprovou que não agiu com dolo, fraude ou excesso de poderes face ao contrato ou estatuto social à ele conferidos, pois não exerceu, no plano fático os referidos poderes, conforme substrato fático-probatório trazido à espécie, qual seja, a decisão de processo penal por meio do qual se teria justificado que o executado ostentava apenas a condição de mero “figurante”.

Apesar da autonomia das instâncias, cabe utilizar a decisão como comprovação de que era tão somente um “testa de ferro” e, por essa razão, não praticou conduta descrita no *caput* do artigo 135 capaz de ensejar o redirecionamento da execução.

Compete suscitar o que o STJ se posicionou sobre a matéria, mantendo decisão contrário ao voto *sub judice*, consoante ao que se observa a seguir:

Na hipótese dos autos, as instâncias ordinárias concluíram, com base nos autos da ação penal n.º 99.50.04131-7, que restou demonstrada a ilegitimidade passiva do sócio ora recorrido, sobretudo porque ele seria apenas o "laranja" da empresa executada, eis que o Sr. Ricardo Oscar Vidic seria o verdadeiro gerente de fato da empresa. Embora o redirecionamento da execução tenha ocorrido licitamente, em face de indícios de dissolução irregular da sociedade, se depreende do acórdão recorrido que o embargante, ora recorrido, comprovou que não agiu com dolo, fraude, excesso de poderes ou violação à lei ou ao contrato social. (STJ, Resp 1233406 SC, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Data de Julgamento: 16/08/2011, Segunda Turma, Data de Publicação 23/08/2011).

A fim de resguardar o cumprimento da previsão legislativa para fins de redirecionamento, se mostra imperioso acostar neste trabalho decisão da E. Corte, a qual abriga a possibilidade de apresentação de prova em contrário passível de afastamento do redirecionamento:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL.
REDIRECIONAMENTO. SÓCIO DE FATO. DISSOLUÇÃO
IRREGULAR. DENÚNCIA DE CRIME. 1. **Para a atribuição de
responsabilidade tributária aos sócios-gerentes - é necessária a
presença de, ao menos, uma das hipóteses previstas no art. 135 do
Código Tributário Nacional, quais sejam, atos praticados: a) com
excesso de poderes; b) com infração de lei; c) com infração do
contrato social ou estatutos.** Ressalto que a jurisprudência, inclusive
dos Tribunais Superiores entende que a dissolução irregular da empresa
caracteriza infração à lei. 2. Ainda, vale destacar que a jurisprudência
afirma acarretar a prova da dissolução irregular, ainda que indiciária, a
responsabilização pessoal do sócio- gerente, o qual poderá, em sede

de embargos, apresentar prova em sentido contrário. (grifo nosso) (STJ, Resp n. 1426491, Ministro Relator Gurgel Faria, DJe 27/09/2018.)

Do que se observa, o recurso interposto pelo executado preencheu os requisitos legais para afastar o redirecionamento da execução fiscal. Com efeito, o TRF-4 manteve sua decisão, imputando à pessoa estranha da gestão da sociedade a prática de atos fraudulentos.

A persecução do êxito nos requerimentos de redirecionamento da dívida ativa é condão que alimenta a máquina fazendária. Para isso, observou-se que a medida drástica de desvio de cobrança de dívida ativa nascida por responsabilidade da PJ pode ser facilmente transferida à terceira pessoa, fundamentada em provas frágeis, que em muitas oportunidades, como nos exemplos utilizados, são desconstruídas pela pessoa física na oportunidade de apresentação de Exceção de Pré-Executividade ou se utilizando de meio de defesa mais gravoso, a oposição de Embargos à Execução Fiscal, pois necessariamente a parte precisa caucionar o seu direito de defesa.

Para que isso ocorra, o TRF-4 acabou por sedimentar entendimentos diversos ao posicionamento firmado pelo próprio STJ.

Os recortes das decisões comentadas foram selecionados objetivando a demonstração do meio de obtenção do pagamento da dívida ativa. Insta ressaltar que não se está aqui defendendo a conduta inadimplente do contribuinte. Nesse ínterim, mostra-se necessário aclarar que nos processos judiciais de execução fiscal não se discute a existência do fato gerador, promove-se a execução a fim de atingir o cumprimento de uma obrigação.

Contudo, cabe ao TRF-4, órgão sob análise, observar os parâmetros definidos em lei, atingindo a liquidação da dívida seguido de atos processuais de forneçam segurança jurídica ao responsável tributário.

4.2 O Grau (estatístico) da Efetividade da Execução Fiscal com Base no Levantamento de Dados Realizado no Contexto do TRF-4.

Apesar dos breves comentários realizados sobre o conteúdo das decisões escolhidas, é imprescindível analisar a proporcionalidade das decisões judiciais. Viu-se

que o juízo de cada um dos quatro decisórios selecionados optou por um caminho para manter o redirecionamento da execução fiscal ou reverter a decisão do juízo de piso.

No universo de decisões analisadas, durante o período de tempo de 6 meses selecionado, constatou-se 106 decisões proferidas pelos desembargadores federais e publicadas no âmbito de pesquisa de jurisprudência no sítio competente.

Cumprе rememorar que o texto “redirecionamento da execução fiscal” foi utilizado para levantamento de dados no campo “pesquisa de jurisprudência” no site do TRF-4.

A fim de tornar claro o entendimento sobre a forma de pesquisa, explica-se quais conclusões foram alcançadas. Para tanto, 04 grupos foram formados:

1. O grupo das decisões judiciais em que o redirecionamento da execução fiscal foi deferido por razões inadequadas e/ou mal fundamentadas;
2. O grupo de decisões judiciais em que houve redirecionamento da execução fiscal pelas razões corretas;
3. O grupo de decisões judiciais em que o redirecionamento da execução fiscal não foi deferido e;
4. O grupo de decisões judiciais denominado “outros casos”.

Cada decisão posta sob análise foi realocada nos grupos destacados, tendo em vista os resultados obtidos. Deste modo, passa-se a exposição minuciosa relativamente a cada agrupamento.

4.2.1 Grupo 01

Esse grupo de casos foi dedicado aos processos judiciais em que houve redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente ou sócio administrador da sociedade, fundamentado no artigo 135, inciso III, CTN, consoante ao objeto de estudo.

A referida classe restou assim designada uma vez que as decisões proferidas utilizaram-se de fraco substrato fático-probatório diante do que determina a letra da lei e a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça.

Percebeu-se que ao longo dos anos uma vertente jurisprudencial acabou por engrandecer entre os desembargadores federais, qual seja, a da existência de tão somente

“indícios” suficientes para justificar o redirecionamento. Enquanto a legislação pertinente impõe que a responsabilidade pessoal será configurada diante dos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato ou estatutos sociais. Isso implica reconhecer que o requisito mínimo a se esperar da Fazenda Nacional seja um largo substrato comprobatório de suas alegações.

O instituto do redirecionamento da execução fiscal configura exceção ao princípio da autonomia da pessoa jurídica, que se constitui ente distinto dos sócios. Pelo aferimento das hipóteses do artigo 135 do CTN, a responsabilidade fiscal dos sócios – atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade e liquidação irregular da sociedade – permite com que o seu patrimônio responda pelas dívidas societárias.

As decisões judiciais analisadas e incluídas nesse grupo trataram de redirecionar a dívida ativa ao sócio-gerente fundamentada tão somente em indícios de atos de gestão irregular. Apesar de o entendimento sustentado pelo STJ seja no sentido de permitir o redirecionamento com base em indícios, está-se tratando de entendimentos sumulados e estritamente definidos, como a citada súmula 435 daquela Corte, a ser comentada a seguir, e não se utilizar da prerrogativa do caso de dissolução irregular, aos demais casos, de forma análoga.

Conquanto, ocorre que esses mesmos indícios não caracterizam a responsabilização, mas tão somente configuram elementos capazes de ensejar a legitimidade passiva do sócio-gerente. Ainda nesses termos, sua eventual responsabilidade deve ser apurada.

Todavia, os casos assinalados demonstraram que, apesar de oportunizado o contraditório e a ampla defesa ao terceiro responsável, e nessa oportunidade ter, de fato, demonstrado devidamente que não cabe a si a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, a fazenda nacional desvirtua os argumentos e as provas utilizadas a fim de manter o redirecionamento e, dessa forma, alcançar um meio mais efetivo de liquidação do passivo tributário.

Em muitos processos, como o “Caso 01” utilizado anteriormente para ilustrar a assertiva, o juízo federal deferiu o redirecionamento ainda diante da existência de bens suficientes da pessoa jurídica para saldar o a dívida tributária. Entretanto, a fim de garantir

a pagamento, a pessoa física foi inserida no polo passivo da ação diante da justificativa de que havia indícios “suficientes” para redirecionar a dívida.

Dois erros são passíveis de conclusão: a) que o apontamento de “indícios” de condutas eivadas de ilícitos podem ser desconstruídas por meio de Exceção de Pré-Executividade, observados seus requisitos legais, ou por intermédio de Embargos à Execução Fiscal (que acaba por onerar a parte) e b) que é irregular o redirecionamento, uma vez que a devedora principal possui bens suficientes para garantir o débito, devendo, por essa razão, ser exaurida a tentativa de saldar o passiva com bens decorrentes da PJ.

Outro aspecto importante merece ser comentado quando se discute o espectro da legitimidade. Trata-se da necessária condição de sócio-gerente ou administrador tenha, efetivamente, poderes de gestão da sociedade. É certo que, na ausência desses poderes, o sócio jamais poderia figurar no polo passivo, pois a ele não pode ser imputada a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, III, CTN.

Faz-se crucial atentar-se ao STJ, por meio do Resp nº 1645333/SP, processo afetado ao rito dos recursos repetitivos, está sob julgamento, por meio desse tema se discute qual sócio deve ser atingido pelo redirecionamento, quando verificada as hipóteses do caput do artigo 135, do CTN. Em decisão monocrática, a ministra Assusete Magalhães limitou as possibilidades de redirecionamentos com as seguintes possibilidades:

Discute-se se será reconhecida a responsabilidade tributária na forma do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, para fins de redirecionamento da execução fiscal: (i) apenas do sócio que exercia a gerência da empresa devedora à época do fato gerador; (ii) do sócio presente quando do encerramento irregular das atividades empresariais; ou (iii) somente do sócio que era administrador tanto à época do fato gerador como da dissolução irregular. (STJ, Resp nº 1645333 (2016/0320985-6), Relatora Ministra Assusete Magalhães, DJe 13/08/2019).

Em rápida análise se identifica a possibilidade de aumentar ou limitar o alcance do redirecionamento. Entretanto, no voto do Ministro Paulo de Tarso Sanseverino restou claro que o tema foi submetido à controvérsia diante dos divergentes entendimentos das esferas municipal, estadual e federal. Asseverou o ministro que o julgamento da matéria

em exame poderá orientar, da mesma forma, as autoridades administrativas atribuindo-lhes maior segurança jurídica no trato de suas relações.

De todo modo, a responsabilidade pessoal somente pode ser atingida diante da robustez da acusação que está sendo levantada perante os sócios responsáveis decorrente do nascimento da obrigação tributária inadimplida pela PJ. A prática de atos ilícitos é grave acusação que pode repercutir não somente no envolvimento do patrimônio pessoal do sócio, mas em outras searas do direito.

Outro apontamento crucial, é que nos processos analisados, o nome do sócio-administrador não constava regularmente inscrito na Certidão de Dívida Ativa. Do mesmo modo, isso implica duas conclusões. A primeira que o sócio com poderes de gerência não participou efetivamente do processo administrativo tributário, pois caso tivesse sido chamado e concretizado a ampla defesa e o contraditório ainda no meio administrativo, haveria presunção de que houve cometimento de infração capaz de ensejar a responsabilidade pessoal e seu nome deveria constar na CDA. A segunda conclusão é de que para a Fazenda Nacional requerer o redirecionamento da execução fiscal, incumbe, dessa forma, comprovar exaustivamente a hipótese elencadas no caput do artigo 135.

Assim sendo, concerne ao ente fazendário demonstrar que o sócio tem poderes de gestão suficientes para figurar como co-responsável e, dessa forma, ser responsável pela dívida.

Os 04 processos selecionados no item anterior pertencem a esse grupo. Isso pois se objetiva criticar a forma e a instantaneidade com que a fazenda pública requer que o pagamento da dívida ativa seja arcado pela figura do sócio, como meio de garantia do débito tributário.

Ressalta-se que dois grandes temas foram identificados na oportunidade de levantamento de dados: o primeiro relacionado ao a) baixo acervo probatório capaz de ensejar o redirecionamento da cobrança de dívida ativa, consoante as observações disposta e o segundo b) com a deferimento do redirecionamento norteado pelo “princípio da *actio nata*”, objeto de comentários a seguir.

Interessa defender neste estudo que a existência do prazo prescricional deve ser observada face ao requerimento de cumprimento da dívida ativa pela pessoa física (PF) do sócio. O Código Tributário Nacional não deixa dúvidas quando impõe que o prazo prescricional para cobrança é de 5 anos, consoante às disposições do artigo 174.

Com base na determinação legal, o STJ sedimentou entendimento de que o comentado prazo prescricional de 5 anos igualmente deve ser considerado frente ao pedido de redirecionamento. O marco temporal para contagem do prazo se inicia com a citação de pessoa jurídica, oportunidade em que a prescrição é interrompida.

Para encerrar as avaliações realizadas sobre esse grupo, o caso 03 serve de paradigma para entendimento de como as demais decisões judiciais restaram configuradas.

O prazo prescricional para redirecionamento da execução fiscal deve ser contabilizado à partir da citação da pessoa jurídica. Todavia, o ente fazendário sob estudo utiliza-se do princípio da *actio nata* para fundamentar o redirecionamento da execução fiscal com base no momento em que há evidências de que houve algum dos atos descritos no artigo 135, os quais revelam infração ao estatuto ou contrato social. A partir desse momento é que ficaria deflagrado o início do prazo prescricional para redirecionamento da execução fiscal.

O princípio da *actio nata* deve ser utilizado para fundamentar o início da pretensão federal, *in casu*, lapso temporal de para cobrança da dívida ativa a partir do inadimplemento.

Ocorre que, conforme depreendeu-se da análise dos casos, o ente fazendário propõe que o referido princípio deve ser subsumido à execução fiscal como interpretação extensiva empregado de forma a aumentar o lapso temporal relativo à prescrição, manipulando sua contagem a partir de ato inequívoco que possa configurar ou dar ensejo a cobrança de dívida ativa por meio do artigo 135, do CTN.

Não obstante ao posicionamento obtido hoje pelos tribunais superiores, o Resp nº 120.1993/SP, afetado sob o rito do recursos repetitivos, tema 444, submeteu questionamento acerca da prescrição para o redirecionamento da Execução Fiscal contados da citação da pessoa jurídica. O assunto é bastante polêmico, tendo em vista a volatilidade das decisões judiciais e dos diferentes posicionamentos encontrados nos tribunais brasileiros.

O julgamento acerca do tema foi proferido dia 08/05/2019. Cumpre explicitar que não houve publicação do acórdão. Infere-se, portanto, a ausência do trânsito em julgado da decisão para atender seu carácter vinculativo.

O que se pode colher do julgamento, é a fixação de 3 teses que alteram o entendimento até então consolidado, alargando o prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal aos sócios na condição de administradores na hipótese de dissolução irregular. Essa decisão da Corte Superior apenas amarrotará ainda mais o Poder Judiciário, uma vez que enfrenta os princípios da celeridade processual, permitindo, ao fim e ao cabo, a extensão da idade média do trâmite processual.

Essa medida de extensão do prazo prescricional vai de encontro, igualmente, com a ideia de imprescritibilidade das cobranças judiciais. Pois bem, veja-se, não é possível que se permita a cobrança forçada e eterna por intermédio da máquina judiciária. O fato de executar um título extrajudicial por si, a CDA, já permite concluir que, de algum modo, o devedor principal não possui bens suficientes para arcar com a obrigação tributária que deu origem. Entretanto, não fosse suficiente o crédito não perquirido, mais gastos são dispostos com a execução forçada que objetiva a cobrança.

Está-se em frente, portanto, de uma nova era e de novos gastos buscando a satisfação do crédito diante da Fazenda Pública. O que não se percebe, noutro norte, é que o Sistema Judiciário Brasileiro não possui condições de suportar tamanha decisão relativa às execuções fiscais, que são hoje, maior causa de congestionamento do Poder Judiciário, segundo dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2019).

Deve-se buscar resguardar a segurança jurídica aos contribuintes e, eventualmente, aos responsáveis tributários, pois a admissibilidade da manutenção de relações processuais com fito no princípio da *actio nata* tornam inócuas a assertividade do STJ, ferem princípios primordiais do Direito e assoberbam ainda mais o Poder Judiciário Brasileiro.

4.2.2 Grupo 02

Esse grupo englobou as decisões que permitiram redirecionamento sem qualquer vício, em destaque, o redirecionamento decorrente da dissolução irregular. Diferente dos casos acima evidenciados, não se discutiu o prazo prescricional para redirecionamento, que restou fundamento na Certidão de Oficial de Justiça descrevendo que a sociedade não mais se encontra no endereço inscrito nos órgãos de registro pertinentes.

As análises permitiram acentuar que o entendimento sumulado de nº 435 - STJ contribuiu para aplicação sem percalços ou quaisquer dificuldades quando o juízo pode

se deparar com a dissolução irregular da empresa, posto que hoje está sedimentado que o Oficial de Justiça, investido de fé pública, é capaz de informar que a sociedade deixou de funcionar no local de sua sede sem manter atualizado seu registro, isto é, encerrou suas atividades irregularmente.

A sociedade empresária que se encerra irregularmente, acaba por se dissolver ao arrepio da legislação pertinente, a qual indica a necessidade de manter seus registros atualizados perante os órgãos de inscrição.

Assim, constatada a irregularidade, o ente fazendário efetiva o requerimento por meio de simples petição, e o redirecionamento pode ser deferido de pronto, antes de aberto o contraditório e a ampla, sem que haja cerceamento de defesa, consoante ao entendimento sumulado.

Assim, para que a sociedade consiga afastar a alegação de dissolução irregular, deve promover a juntada de documentos como o fechamento de balanço, o distrato social, eventual distribuição de lucros. Caso contrário, verificada a ausência dessas condições, responsabiliza-se o administrador da sociedade em caso de dissolução irregular tendo em vista a paralisação definitiva das atividades da pessoa jurídica que deixou de promover a liquidação da sociedade. Dessa omissão nasce a presunção de apropriação indébita dos bens da sociedade.

Em vista disso, a dissolução irregular é um mecanismo de facilitação e de celeridade processual que pode garantir aos cofres públicos o recebimentos dos créditos tributários devidos.

4.2.3 Grupo 03

Esse grupo tratou de separar os acórdãos proferidos indeferindo o pedido de redirecionamento, posto que não estava fundamentado o suficiente ou que não havia provas concretas o bastante a fim permitir a cobrança do crédito tributário na pessoa física.

Do universo de questões analisadas, esse agrupamento foi o que menos recebeu decisões. No total de 10 (dez) das 106 (cento e seis) decisões judiciais alocadas em análise.

Situações como ausência de dissolução irregular, reconhecimento de grupo econômico e, portanto, bens para saldar a dívida foram encontrados, não constatação de

atos ilícitos, retorno de citação em forma de AR com a descrição de estabelecimento “não encontrado” afastaram a possibilidade de cobrança de dívida ativa pelo patrimônio do sócio-gerente.

4.2.4 Grupo 04

“Outros casos” foi o grupo de decisões denominado para processos em que se discutiu dívida que não era tributária, em que o pedido de redirecionamento restou indeferido vez que eivado pelo fenômeno da prescrição, em que a parte era ilegítima para requerer o redirecionamento, onde houve o reconhecimento de fraude, dentre outras possibilidades que não adentraram no mérito desse trabalho.

Sendo assim, para fins de levantamento de dados precisos, essas decisões que não versam sobre as possibilidades do artigo 135, III, CTN, foram excluídas da apreciação.

4.2.5. Apresentação Conclusiva de Dados

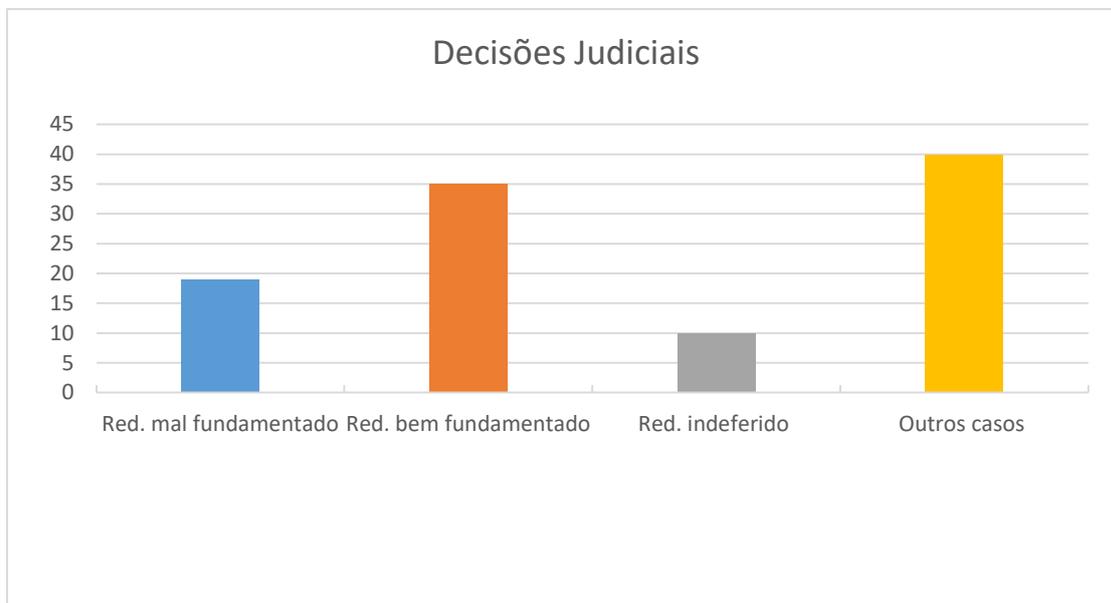
Uma primeira abordagem permite apresentar os números a seguir:

- (i) Total de decisões analisadas: 106 decisões judiciais.
- (ii) Grupo 01: 19 decisões judiciais.
- (iii) Grupo 02: 35 decisões judiciais.
- (iv) Grupo 03: 10 decisões judiciais.
- (v) Grupo 04: 40 decisões judiciais.

Excluindo o grupo 04 temos somente decisões que trabalhavam o conceito de redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente ou administrador da sociedade diante do cometimento de condutas ilícitas autorizativas de liquidação com patrimônio das pessoas físicas com poderes de gerência, conforme se observa:

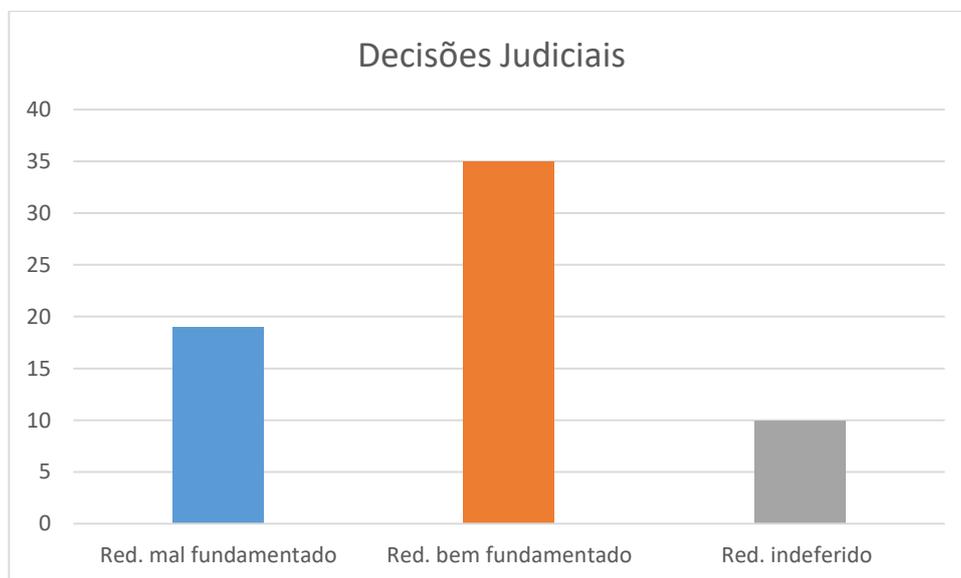
- (vi) Total de decisões analisadas: 66 decisões judiciais.
- (vii) Grupo 01: 19 decisões judiciais.
- (viii) Grupo 02: 35 decisões judiciais.
- (ix) Grupo 03: 10 decisões judiciais.

Para melhor visualização dos dados e do objeto de estudo, insta colacionar os gráficos exemplificativos.



(figura 01)

Para os processos que trabalharam essencialmente questões relacionadas às disposições do artigo 135, inciso III, do CTN, tem-se a figura 02 abaixo:



(figura 02)

A partir das observações concluídas sobre decisões judiciais no âmbito do TRF-4, chegou-se ao seguinte percentual de aproximadamente 30% das decisões judiciais que

deferiram o redirecionamento foram mal fundamentadas e se utilizaram de fraco instrumento fático-probatório, 54% das decisões foram bem fundamentadas, uma vez que se tratavam de dissolução irregular em vista da súmula 435, STJ e 15% dos requerimentos de redirecionamento da cobrança de dívida ativa foram indeferidos, pois não detinham provas suficientes.

Com exceção do percentual de 15% que não almejou como fim último a cobrança da dívida ativa, preservando os direitos dos responsáveis tributários, as demais análises foram claras ao demonstrar que o objetivo maior é a liquidação da dívida tributária, independente dos preceitos constitucionais estabelecidos para limitar a arbitrariedade vinculada ao Poder Judiciário.

4.3 Dificuldades dos Entes Federais em Cobrar Dívida Ativa

Tem-se observado crescimento na resistência ao pagamento de tributos. Em parte, pode ser explicada por suas altas taxas tributárias, bem como pela falta de informação ao contribuinte acerca da destinação e do empregado das receitas tributárias arrecadadas, bem como o resultado de sua aplicação e retorno a esses contribuintes. O ato de pagamento do tributo gera na sociedade, segundo BALTHAZAR, um sentimento de “atitude vã e ineficaz” (2004, p. 182-183).

A essência da execução fiscal consiste em satisfazer uma prestação. Dentre os casos estudados, buscou-se exemplificar o tipo de execução forçada, oportunidade em que o cumprimento da obrigação tributária é obtida por intermédio das forças estatais e com fundamento na relação jurídico-tributária existentes entre as partes do processo.

Verifica-se, contudo, que a execução fiscal que almeja cobrança de título executivo é extremamente custosa para a máquina pública, fazendo com que haja questionamentos sobre sua eficiência.

Nesse sentido, acaba por esbarrar no princípio da razoável duração do processo, insculpido na CF, conforme às disposições do artigo 5º, inciso LXXVIII, que possui a redação a seguir:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

O princípio constitucional traduz-se na imperiosidade de manutenção do processo judicial por tempo que seja “razoável” e “célere” para que assim possa se falar em verdadeiro acesso à justiça.

O redirecionamento da execução fiscal levou a concluir o contrário, pois estende a vida das execuções e nega aos responsáveis tributários o que poderia se chamar de segurança jurídica e imprescritibilidade da cobrança de dívida ativa, conforme observou-se dos novos tratamentos da dissolução irregular, com o marco de prescrição fundamentado no princípio da *actio nata*, e a possibilidade de responsabilização do terceiro responsável, segundo o tratamento dos Recursos Especiais nº 11201993 e nº 1645333, sob julgamento no STJ.

O dispositivo legal que traduz a necessidade de celeridade processual, igualmente abarca o princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário, o qual, Wambier (2005, p. 31) defende que deve ser “garantido ao jurisdicional não apenas o acesso ao Poder Judiciário, mas também que tal acesso se desse de forma efetiva, adequada e tempestiva”. Trata-se, pois, de direito fundamental humano, encartado no Pacto de San José da Costa Rica.

O princípio comentado possui como finalidade intrínseca a imprescritibilidade da cobrança judicial, para prevenir que uma demanda seja infundável sem, contudo, vislumbrar desfecho. No entanto, o que se percebe, são manobras judiciais e jurisprudências que burlam a orientação de princípios constitucionais que, portanto, devem ser aplicados no processo executivo fiscal não apenas com caráter de concessão de norte aos julgamentos, mas sua aplicação deve ser efetivamente verificada no caso concreto.

O artigo 40, §4º, da LEF, busca evitar a eterna cobrança judicial. Para tanto, os seguintes requisitos devem ser observados: ausência de bens do devedor principal, arquivamento decorrente da suspensão do processo pelo prazo de 1 ano e, caso não haja impulso dos autos pela parte exequente – a fazenda –, inicia-se a contagem do prazo para prescrição intercorrente. O mesmo prazo utilizado no artigo 174 do CTN, cinco anos contados da constituição definitiva do crédito para posterior cobrança.

Junto ao contexto, o STJ sumulou o entendimento nº 314, com a seguinte redação: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.

Concernente ao princípio da razoável duração do processo, trabalha-se o princípio da efetividade do processo, previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da CRFB (BRASIL, 1988), o qual impõe ao Estado a prestação da tutela judicial dos direitos de forma efetiva.

Ocorre que os artifícios narrados não são suficientes para evitar longos litígios. Isso porque o fim último da execução fiscal é o de garantir o cumprimento da obrigação anteriormente assumida e apesar dos mecanismos que buscam garantir celeridade e efetividade, o Estado não está respondendo positivamente. Nesse sentido, sobre um análise de cunho financeiro, Balthazar (2003, p. 746) afirma que “os ganhos do investidor são realizados à custa de outros indivíduos ou genericamente da sociedade”. É o que se infere quando o Estado busca, à todo e qualquer custo, saldar o passivo tributário com o patrimônio da pessoa física.

Apesar de toda a ambição dos comandos constitucionais, o processo de execução fiscal é ineficiente. O modelo de execução fiscal implantado no Brasil não propicia a satisfação dos créditos públicos, além de ser excessivamente caro para a sociedade e oneroso para o executado, violando, muitas vezes o direito dos contribuintes.

De acordo com os dados estatísticos publicados pelo Conselho Nacional e Justiça – CNJ, conforme o relatório “Justiça em Números” (CNJ, 2019), acompanha anualmente o índice de litigância no Brasil. A edição mais recente foi publicada em 2019 e analisou os números dos processos judiciais do ano de 2018.

Segundo o relatório, o Poder Judiciário em 2018 contou com um acervo de 42,6 milhões de processos pendentes na fase de execução.

Os dados atinentes às execuções englobam execuções judiciais criminais, não-criminais, de título executivo extrajudicial, fiscais e não fiscais. A maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que correspondem à 73% do estoque dos processos de execução, correspondendo ao número exato de 31.068.078 milhões.

Ainda segundo o relatório do CNJ, os processos de execução fiscal correspondem a alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando 39% dos casos pendentes de decisão judicial e uma taxa de 90% de congestionamento. Recortou-se do relatório de análises:

Há de se destacar, no entanto, que há casos em que o Judiciário esgotou os meios previstos em lei e ainda assim não houve localização de patrimônio capaz de satisfazer o crédito, permanecendo o processo pendente. Ademais, as dívidas chegam ao judiciário após esgotados os meios de cobrança administrativos - daí a difícil recuperação.

Ressalta-se que as execuções fiscais em andamento no TRF-4, objeto desse estudo, correspondem a 45% do acervo total de processos.

Desses dados, pode-se concluir que a execução fiscal é uma dos principais fatores de morosidade do Poder Judiciário. A fase de execução dos títulos extrajudiciais, em caso, das CDA's, somente são possíveis diante da infrutífera tentativa de recolhimento do tributo administrativamente. A justificativa para essa morosidade do Poder Judiciário, se dá em função de que, após alcançar a fase de inscrição em dívida ativa, acabam por chegar em fase judicial processos dívidas antigas, com menor probabilidade de recuperação dos débitos tributários, repetindo os métodos de tentativa de recolhimento.

O tempo de trâmite desses processos é de 8 anos e 8 meses. Implica reconhecer que mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seria necessário todo esse tempo para liquidar o acervo existente (CNJ, 2019).

Nenhuma execução pode permanecer eternamente em trâmite no Poder Judiciário

O impacto da execução fiscal é significativo, considerada hoje o grande problema do aparelho judicial brasileiro, sendo necessário tornar eficiente a persecução dos créditos fazendários.

4.5 Proposta de melhoria na cobrança da dívida fiscal no Brasil: Adiantamento do processo de redirecionamento no processo administrativo fiscal.

A ideia de renovação e reforma não é novidade ao sistema. Desde os primórdios, nas palavras de Balthazar e Machado (2017, p. 03), “transformam-se apenas as razões que impulsionam as mudanças”. Ainda propõe sobre o “paradigma reformista”:

Se é verdade que muitos dos avanços fiscais do passado ocorreram em razão de discussões a respeito da legitimação ou majoração das elevadas cargas tributárias, atualmente as motivações por detrás das propostas de modificação não são outras senão as de amoldar o tributo exigido pelos Estados às contrapartidas oferecidas aos contribuintes. Noutras palavras, busca-se pela realização de reformas tributárias a efetivação da justiça social.

Apesar de algumas propostas tramitarem e estarem com o *status* de pendentes no Congresso Nacional, além de mostrar a desídia política, acaba por agravar o sistema atual de cobrança de dívida ativa.

Cumprindo, dessa forma, colacionar a análise de Balthazar e Machado (2017, p. 18) efetuada sobre a economia e o sistema de arrecadação do Brasil sobre os conceitos de Appy.

Um dos principais especialistas no tema do sistema tributário nacional, o economista Bernard Appy, que foi Secretário-Executivo e de Política Econômica do Ministério da Fazenda, durante o Governo do ex-Presidente Lula, defende que a reforma tributária é importante para o Brasil, principalmente para corrigir as grandes distorções do sistema de arrecadação, que acabam levando a uma baixa eficiência no funcionamento da economia, de maneira que a produtividade é bem menor do que poderia ser (APPY, 2016). **Segundo Appy, o sistema fiscal brasileiro se tornou totalmente disfuncional e está roubando pontos do Produto Interno Bruto, notadamente pela sua complexidade e pelo enorme contencioso tributário provocado, o que gera uma aguda insegurança jurídica. Para o economista, há no Brasil um enorme custo de pagar os impostos, que vai muito além do seu próprio valor, ou seja, a dificuldade assombrosa de apurar o seu montante, representando um impacto financeiro adicionado em face das distorções que o modelo de tributário acarreta** (APPY, 2016). (grifo nosso) (BALTHAZAR, MACHADO, 2017 p. 18; *apud* APPY 2016).

A partir da análise desse estudo, com o entendimento sobre responsabilidade tributária e seus desdobramentos, com a avaliação dos casos colocados sob a perspectiva de investigação das decisões que buscam maior efetividade na cobrança pelo crédito tributário, bem como os dados que levaram a concluir sobre a razão do atolamento do Poder Judiciário, uma vez que as execuções fiscais estão estendendo cada vez mais seu

tempo de vida objetivando a liquidação do crédito tributário, mostra-se crucial explorar outros caminhos para persecução da dívida tributária.

Algumas disposições legislativas, como o artigo 40 da LEF, os entendimentos sumulados, a inscrição do sócio-administrador, na condição de co-responsável, na CDA, servem para conferir celeridade na relação processual. Entretanto, esses institutos não alcançam a efetividade almejada.

Por essa razão, viu-se necessário construir não somente um debate acerca do tema, mas avançar em relação a alguns ajustes específicos e pontuais, essencialmente no que toca ao problema que se vê hoje em asoberbamento do Poder Judiciário com os processos de execução fiscal, isto é, em prol do melhor equilíbrio no modelo de arrecadação.

Analisando, igualmente, o cenário atual, enquanto as reformas com maior densidade não prosperam e não são postas em prática, medidas pontuais precisam ser empreendidas. Segundo Gonçalves (2014, p. 262), o Direito quando analisado pela ótica da Ciência Econômica, deve vislumbrar efetividade e eficácia, para o atendimento dos anseios dos jurisdicionados.

É sob esse égide, utilizando o atual sistema posto da forma como está, que se sustenta que os procedimentos expropriatórios praticados na execução fiscal podem ser aplicados no processo administrativo tributário, bem como as medidas restritivas de direitos, em consonância com o contraditório e a ampla defesa.

Imagina-se uma situação em que uma sociedade é considerada grande devedora do ICMS. Chamada ao processo tributário, não cumpriu com o pagamento da obrigação tributária a qual deu causa. Resta clara a vantagem econômica na postura do contribuinte inadimplente.

Nesse sentido, a Administração Pública, buscando a efetivação do interesse público, pode impor medidas restritivas de direito, caso não realize o pagamento, impedindo-a de efetuar algumas operações de mercado.

Não sendo encarada pelo contribuinte/responsável como medida suficiente para que o leve ao adimplemento do débito tributário, a penhora de bens do seu patrimônio seria ato consecutivo com maior efetividade para cumprir com a obrigação tributária. Após, a sociedade seguiria normalmente com suas atividades.

Essa medida exposta é amplamente difundida no processo executivo fiscal. Entretanto, o momento de sua aplicação é tardio e o grau de efetividade é mínimo. Por

essa razão, mostra-se inteligível adiantar as fases do processo de execução ainda na esfera administrativa para que haja maior recuperação do crédito tributário.

O objeto desse trabalho permitiu concluir que o Poder Judiciário está assoberbado de execuções fiscais infundáveis, que os meios de redirecionamento da execução fiscal no processo de execução fiscal são arditos, pois a distorção das provas e dos institutos acabam por forçar o redirecionamento para o patrimônio da pessoa física, buscando a liquidação do passivo tributário da pessoa jurídica.

À esse tempo, a efetividade de recuperação do crédito tributário é extremamente baixa. Por todas essas razões, a expropriação da pessoa jurídica pode ser motivada já no âmbito do processo administrativo tributário. Verificada a veracidade das informações do lançamento tributário, os quais confirmam a existência da obrigação tributária, aliada ao seu não cumprimento mediante o pagamento, tem-se a possibilidade de constrição dos bens da pessoa jurídica antes do início do seu desfazimento pelas dívidas existentes.

O processo executivo fiscal é longo, cansativo e muitas vezes desrespeita o direito dos responsáveis tributários, pois busca liquidar o passivo tributário com o patrimônio dos sócios e não mais visa a adimplemento pela pessoa jurídica, contribuinte que deu condão à dívida tributária.

Ademais, o processo executivo fiscal custa caro aos cofres públicos, que mantém a justiça, os servidores, como juiz e promotores, por detrás da efetividade do processo judicial. Por essa razão, cumpre esposar o entendimento acerca da Análise Econômica do Direito, abarcada por Gonçalves (2014, p. 268):

Acredita-se, pois, que o método analítico-interpretativo-constitutivista da AEDI torna o Direito jurídico-persuasivo dentro de processo de análise de custo e benefício esgotando o paradigma jurídico-coercitivo vigente. Destarte, ao invés de exclusiva preocupação em reconstrução do status quo ante, o modelo jurídico-legal, segundo a AEDI, volta-se para o futuro de forma a influir a ação dos indivíduos por meio de conjunto de incentivos e de obstáculos. O Direito, portanto, além de controlador social, passa, funcionalmente, a determinar o comportamento social segundo análise da relação de custo e benefício.

Gonçalves (1989, p. 31, apud Pastor, 2014, p. 269) explica que a Análise Econômica do Direito “é disciplina, que essencialmente consiste em aplicar princípios e técnicas habituais em análise econômica ao estudo de problemas característicos do ordenamento (sistema) jurídico”.

Isso implica reconhecer que caso seja moldado o contribuinte da forma como se propõe, disciplinado ao pagamento do débito tributário ainda na esfera administrativa

tributária, não haverá com que se preocupar com a cobrança judicial de tributos. Busca-se, ademais, a “fluidez” das relações e o “equilíbrio político-econômico-jurídico” (Gonçalves, 2014, p. 271).

O ajuste federativo proposto representa grande entrave para o avanço das formas de arrecadação. Faz-se imperioso, assim, reconhecer que o aprimoramento do Sistema Tributário Nacional não pode ser pensado a partir de interesses particularizados de Entes Políticos, mas sim os da sociedade.

Isso porque, ainda segundo Gonçalves (2014, p. 273-274), deve-se tomar como pressuposto no acertamento das relações entre jurisdicionados, o Princípio da Eficiência Econômico Social, criando critérios economicamente eficientes para aplicação das normas, a fim de “maximizar resultados esperados quando da adjudicação de direitos ou da determinação de obrigações”. Deve haver, portanto, uma relação de custo benefício.

Segundo o PEES, pela interação entre os interesses em disputa envolvidos nas relações sociais, deve ser perquirida solução que otimizando o interesse das partes, seja capaz de relevar o interesse de terceiros que devem ser compensados por possíveis prejuízos causados.

Em resumo, pensa-se como deverá ser o procedimento adotado no âmbito administrativo tributário: a obrigação tributária nasce com a incidência do fato gerador, que por sua vez se concretiza com o lançamento tributário, que é prerrogativa da administração pública. Notificado, o contribuinte deixa de cumprir com o pagamento e o tributo passa a ser exigível em processo administrativo, com o termo de início de fiscalização, procedimento adotado atualmente. Com a verificação inicial do contraditória e da ampla defesa, abre-se espaço para a constrição de direitos da pessoa jurídica, em primeiro lugar, coagindo-a a efetuar o pagamento ou, em segunda proposta, a penhora de bens do patrimônio a fim de cobrir o valor da dívida tributária.

Dessa forma, com fundamento no poder de autotutela que a administração pública detém, associado aos poderes já executados hoje, de constituição do crédito tributário e de título executivo extrajudicial, impediria que seus atos fossem revistos pela esfera judicial e todos esses métodos fossem repetidos. Uma demanda menor estaria passível de comprometer a capacidade do judiciário, diminuindo o número de processos a serem resolvidos. Impediria, igualmente, que a simples insatisfação de uma das partes fosse causa suficiente de apreciação por essa esfera.

A segurança jurídica deve permear as decisões administrativas, mantendo o objetivo das garantias individuais e exercendo a função de salvaguardas das pessoas privadas.

A decisão administrativa será vinculativa no âmbito interno da Administração Pública e será passível de anulação na oportunidade em que restar evidenciada a violação da legalidade e dos demais princípios atinentes.

5 Considerações Finais

A sociedade empresarial é, em regra, o sujeito passivo direto da obrigação tributária. Em algumas hipóteses essa responsabilidade é transferida ao sócio que exerce condição de gerência dessa sociedade.

Considerar que o Estado sobrevive da arrecadação tributária permite compreender que a máquina pública investirá esforços infindáveis na busca da liquidação do passivo tributário.

Ocorre que para isso, acaba por ceder aos meios arditos, como o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente em ocasiões que podem não permitir a efetividade desse fenômeno no caso concreto. Para isso, requisitos devem ser cumpridos, como a obtenção da Certidão de Dívida Ativa, decorrente do processo administrativo tributário, por meio do qual foram devidamente observados os princípios encartados constitucionalmente, como o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, objetivando maior celeridade e efetividade na participação do processo administrativo para, ao fim, alcançar o título executivo extrajudicial certo, líquido e exigível.

A indicação precisa dos sujeitos da relação jurídico-tributária da CDA é condição para maior celeridade quando do requerimento de redirecionamento da cobrança da dívida ativa ao sócio-administrador. Caso contrário, a ente fazendário deve promover largo substrato fático-probatório que motive seu pedido.

Esse instituto deve ser visto como última *ratio* do sistema para liquidação do passivo tributário da pessoa jurídica, tendo em vista ser medida extrema, pois ultrapassa as barreiras da pessoa jurídica para atingir o patrimônio da pessoa física.

É possível encontrar esse cenário diante do inadimplimento dos débitos tributários. De forma recorrente, vê-se que a sociedade ao atravessar dificuldades financeiras, abstem-se de cumprir as obrigações fiscais, para priorizar o pagamento da folha de salários ou dos fornecedores e de outros compromissos concernentes ao exercício de sua atividade no mercado.

Assim, é certo que o crédito tributário inadimplido será perseguido pela Administração Pública, com base no próprio ordenamento jurídico-tributário vigente. Dessa forma, evidencia-se a importância do assunto, pois é farto o número de cenários à aplicação do instituto da responsabilidade tributária, permitindo, como nos casos analisados, o redirecionamento sem um padrão a ser observado.

Para que haja o redirecionamento da cobrança de dívida ativa é essencial a verificação de ato praticado *com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, exatamente conforme dispõe o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. A análise da jurisprudência pátria permitiu, igualmente, concluir que não pode a qualquer tempo requerer o redirecionamento, sendo, para tanto, um lapso temporal de cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica, a ser respeitado.

Como vislumbrado, não é esse o cenário que permeia as execuções fiscais. Mais perturbador tornou o conhecimento do Resp. nº 1201993/SP que permitirá a contagem do prazo prescricional a partir da oportunidade de aplicação do princípio da *actio nata*, qual isso, momento em que restar aberta a possibilidade de redirecionar a dívida, quando constatada, por exemplo, a dissolução da sociedade. Isso implica reconhecer que, não bastassem os oito anos e oito meses de duração de uma execução fiscal, o referido prazo alargará a execução fiscal no tempo, assoberbando ainda mais o Poder Judiciário com infundáveis demandas executivas tributárias.

Diante desse cenário foi possível propor uma solução para o congestionamento judiciário, com bases no atual sistema administrativo brasileiro.

Conforme infere-se de uma análise histórico-jurídica das reformas tributárias até hoje apresentadas, que uma grande modificação no Sistema Tributário Nacional, não é receptiva.

Propôs-se, dessa forma, a efetivação das medidas constritivas de direitos e de bens da pessoa jurídica ainda na seara administrativa, a fim de conceder maior celeridade e eficiência no método de cobrança das dívidas tributárias. Esse modelo evitaria o congestionamento do Poder Judiciário. Isso porque, uma vez que o crédito tributário fosse obtido ainda na seara administrativa, não haveria necessidade de se socorrer-se ao Poder Judiciário. Seria, portanto, uma forma de garantia do débito tributário.

O atual panorama de atuação do Poder Pública frente às demandas executivas fiscais não são intelegíveis ou eficazes, e estão longe de serem satisfatórias. Sendo assim, a consolidação da coisa julgada administrativa destina-se à inspirar maior confiabilidade do sistema jurídico brasileiro.

Referências

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraivajur, 2012.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraivajur, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; ALVES, André Zampieri. A resistência ao pagamento de tributos no Brasil: uma breve análise histórica e humanística. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). **Estudos de direito tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A taxa Tobin e a globalização financeira: uma análise**. In: DAL RI JÚNIOR, Arno; OLIVEIRA, Odete Maria de (Orgs.). **Direito internacional econômico em expansão: desafios e dilemas**. Ijuí: Unijuí, 2003.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; LORENZONI, Roger. **Aspectos jurídicos políticos da atividade tributária do Estado Contemporâneo na era da globalização**. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PALMEIRA, Marcos Rogério. **Temas de Direito Tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil. Brasília**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 08 set. 2019.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.html. Acesso em: 29 jul. 2019.
- BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Lei de Execuções Fiscais**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em 23 jul. 2019.
- BRASIL. Lei nº 9784, de 11 de março de 1999. **Regula O Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal**. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 22 set. 2019.
- BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em 24 jul. 2019.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 24 jul. 2019.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 1101728. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. **Diário Oficial da União**. Brasília, 23 mar. 2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=A+RESPONSABILIDADE+PESSOAL+DO+S%D3CIO+FUNDA->

SE+NA+REGRA+DE+QUE+O+REDIRECIONAMENTO+DA+EXECUCO+C7%C3O+FISCAL&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true. Acesso em: 24 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. nº 1294061, Pe. Relator: Ministro Francisco Falcão. **Diário Oficial da União**. Brasília, 15 mar. 2012. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%22ARTIGO+134%22+CTN&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 05 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 1426491. Relator: Ministro Relator Gurgel Faria. **Diário Oficial da União**. Brasília, 27 set. 2018. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=REDIRECIONAMENTO+EXECUCO+C7%C3O+FISCAL+S%D3CIO-GERENTE+LARANJA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 07 set. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 1645333. Relator: Ministra Assusete Magalhães. **Diário de Justiça**. Brasília. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?sequencial=98571939&tipo_documento=documento&num_registro=201603209856&data=20190813&tipo=0&formato=PDF. Acesso em: 14 set. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. nº 1789554. Relator: Ministro Herman Benjamin. **Diário Oficial da União**. Brasília, 07 mar. 2019. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/deciso/es/toc.jsp?livre=RESPONSABILIDADE+SOLID%C1RIA+CIS%C3O+FUS%C3O&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 1807394/MG. Relator: Ministro Herman Benjamin. **Diário Oficial da União**. Brasília, 18 jun. 2019. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=PRESCRI%C7%C3O+REDIRECIONAMENTO+AO+S%D3CIO+GERENTE&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 02 set. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 613.594, Rs. Relator: Ministro Franciulli Neto. **Diário Oficial da União**. Brasília. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1660177&num_registro=200302180515&data=20050502&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 27 jul. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 670224. Relator: Ministro José Delgado. **Diário de Justiça**. Brasília, 14 nov. 2004. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/144355/recurso-especial-resp-670224-rj-2004-0081678-5>. Acesso em: 08 set. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 716412PR. Relator: Ministro Herman Benjamin. **Diário de Justiça**. Brasília, 12 jul. 2008. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumantot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub.#TIT1TEMA0>. Acesso em: 08 set. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 923012. Relator: Ministro Luiz Fux. **Diário Oficial da União**. Brasília, 24 jun. 2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14462767/recurso-especial-resp-923012-mg-2007-0031498-0>. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 970858/RS. Relator: Ministro José Delgado. **Diário Oficial da União**. Brasília, 07 abr. 2008. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/deciso/es/toc.jsp?livre=RESPONSABILIDADE+SOLID%C1RIA+CIS%C3O+FUS%C3O&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 314**. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2005. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_25_capSumula314.pdf. Acesso em: 27 jul. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 393**. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2010. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. Acesso em: 24 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 435**. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2008. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub.#TIT1TEMA0>. Acesso em: 08 set. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional da 4ª Região. Ag nº 5001456-86.2016.4.04.0000. Relator: JUIZ FEDERAL ALEXANDRE GONÇALVES LIPPEL. **Diário Oficial da União**. Rs, 14 ago. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional da 4ª Região. Agravo de Instrumento nº 5007064-60.2019.4.04.0000. Relator: Desembargador Federal Sebastião Ogê Muniz. **Diário Oficial da União**. Rs, 23 jul. 2019. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40001190758&versao_gproc=3&crc_gproc=bc110dce. Acesso em: 02 set. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional da 4ª Região. Agravo de Instrumento nº 5033551-67.2019.4.04.7200. **Diário Oficial da União**. Rs, 09 ago. 2019. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40001268584&versao_gproc=13&crc_gproc=503e7ec5&termosPesquisados=cmVkaXJIY2lwbmFtZW50byBleGVjdWNhbyBmaXNjYWwgYW8gc29jaW8gZ2VyZW50ZQ==. Acesso em: 26 ago. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional da 4ª Região. Agravo de Instrumento nº 5046253-16.2017.4.04.0000. Relator Desembargador Federal Cândido Alfredo Silva Leal Junior, 16 de junho de 2019. **Diário Oficial da União**. Rs, . Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40001098672&versao_gproc=6&crc_gproc=6ef3462f&termosPesquisados=cmVkaXJIY2lwbmFtZW50byBkYSBleGVjdWNhbyBhbyBzb2Npby1nZXJlbnRl. Acesso em: 07 set. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Sobre a teoria da prova no procedimento administrativo tributário e o emprego de presunções**. 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/sobre-a-teoria-da-prova-no-procedimento-administrativo-tributario-e-o-emprego-de-presuncoes-de-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em: 26 ago. 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

JUSTIÇA, Conselho Nacional de. **Justiça em Números**. 2019. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>. Acesso em: 02 set. 2019.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo Brasileiro**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 10ª ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

GONÇALVES, Everton das Neves e Stelzer, Joana. **Princípio Da Eficiência Econômico-Social No Direito Brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial**. Florianópolis: Revista Sequência, v. 68, 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/seq/n68/12.pdf>. Acesso em: 25 out. 2019.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Direito Tributário: Com anotações sobre Direito Financeiro, Direito Orçamentário e Lei de Responsabilidade Fiscal**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito: Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2004.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2. ed. São Paulo: Forense, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraivajur, 2018.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

WAMBIER, Tereza Arruda Alvim, *et al.* **Reforma do Judiciário: primeiros ensaios críticos sobre a EC n. 45/2004**. São Paulo: RT, 2005.

