

**FACULDADE ASCES
BACHARELADO EM DIREITO**

KAMILLA KAROLINE GRACIANO DE LIMA

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO DE EMPRESA NA
EXECUÇÃO FISCAL**

CARUARU

2016

FACULDADE ASCES
BACHARELADO EM DIREITO

KAMILLA KAROLINE GRACIANO DE LIMA

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO DE EMPRESA NA
EXECUÇÃO FISCAL**

Trabalho Monográfico apresentado à FACULDADE ASCES, como requisito parcial, para obtenção de grau de bacharel em Direito, sob orientação do Professor Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa.

CARUARU

2016

DEDICATÓRIA

*E disse: Dai ouvidos todo o Judá, e vós, moradores de Jerusalém, e tu, ó rei Jeosafá; assim o Senhor vos diz: Não temais, nem vos assusteis por causa desta grande multidão; pois a peleja não é vossa, mas de Deus.
2 Crônicas 20:15*

AGRADECIMENTOS

Inicialmente agradeço ao senhor meu Deus que, após tantas dificuldades e problemas durante a construção deste trabalho, sempre esteve ao meu lado desde as grandes até as pequenas coisas.

Agradeço aos meus pais, Ivo e Marliete, por desde a infância ter o cuidado de proporcionar a melhor educação, a eles eu agradeço por todos os sacrifícios e compreensão durante minha carreira acadêmica. Além deles, agradeço a minha tia, Lila, por todo o apoio durante minha educação.

Também agradeço a minha irmã, Suellen, por sempre que precisei está lá para me escutar e tirar minhas dúvidas, mesmo nas horas mais inconvenientes.

Por fim, agradeço ao meu orientador, o Professor Dr. Raymundo Juliano, pelo apoio e pela orientação durante toda esta pesquisa e confecção do trabalho.

A todos eles, o meu mais sincero obrigado.

RESUMO

Para a manutenção de um Estado que proporciona a todos os cidadãos direitos e garantias fundamentais inerentes a vida humana e em sociedade, o tributo é criado como forma de angariar os fundos necessário. Mas, por vezes, essa arrecadação se torna difícil e para garanti-la a União recorre a via judicial através da inscrição do débito em dívida ativa e o ajuizamento do processo de Execução Fiscal, por meio de um título extrajudicial específico, denominado Certidão de Dívida Ativa, para arrecadar o que é devido. Ocorre que, quando o sujeito passivo dessa relação é uma pessoa jurídica, apenas sua riqueza, muitas vezes, se torna insuficiente para satisfazer a dívida, assim, o patrimônio do seu responsável termina por ser atingindo. A dificuldade e confusão no assunto é o limite que essa responsabilidade pode alcançar o terceiro e como poderá ocorrer sua defesa. Isto posto, por meio de uma pesquisa descritiva, tendo como fonte a utilização de bibliografia, abordando não só a análise de doutrinas como também a utilização de artigos científicos que rezem sobre o tema, bem como a jurisprudência e leis do ordenamento jurídico brasileiro, será estudado o assunto em tela.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária. Execução Fiscal. Sujeição Passiva.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	07
CAPÍTULO 1: A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.	
1.1. Responsabilidade subsidiária (artigo 134 do Código Tributário Nacional): A culpa de terceiro na prática do fato gerador.....	09
1.2. Responsabilidade solidária (artigo 135 do Código Tributário Nacional): Da infração à lei ao contrato social e excesso de poderes.....	13
CAPÍTULO 2: A EXECUÇÃO FISCAL E O SUJEITO PASSIVO DO TÍTULO EXECUTÓRIO.	
2.1. Requisitos de qualificação do sujeito passivo na certidão de dívida ativa.....	16
2.2. Hipóteses de sujeição passiva: Uma análise do artigo 4º da Lei de Execução fiscal e artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional.....	20
CAPÍTULO 3: O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA A PESSOA DO SÓCIO E SUAS DEFESAS.	
3.1. Hipóteses de Responsabilização pessoal do sócio ou gerente de empresa...	24
3.2. As defesas do sócio ou gerente de empresa quanto ao redirecionamento da obrigação tributária.....	38
3.2.1. Exceção de Pré-Executividade.....	38
3.2.2. Embargos do Devedor.....	40
3.2.3. Embargos de Terceiro.....	43
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	45
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	46

INTRODUÇÃO

A arrecadação tributária é essencial para a manutenção de um Estado, bem como sua administração, a fim de garantir à todos os cidadãos estrutura para gozar todos os direitos e garantias reais. Deste modo, a forma que a União possui de cobrar do particular inadimplente é a inscrição de valores em Dívida Ativa, através da criação de um título extrajudicial que, por conseguinte, será ajuizada com base na Lei 6.830 de 1980, a Lei de Execução Fiscal.

Quanto à execução de créditos fiscais pela Fazenda Nacional, o grande obstáculo enfrentado para arrecadação do crédito fiscal é identificar um sujeito capaz de satisfazer o crédito tributário, seja pela dissolução irregular do sujeito passivo, quando este for pessoa jurídica, ou pela falta de bens passíveis de penhora para satisfazer a execução, bem como limitar o alcance da responsabilidade dos sócios e gestores da empresa. Assim, o alcance da responsabilidade tributária para o sócio ou gerente ganha destaque sobre o presente trabalho.

Primeiramente, cumpre esclarecer que as regras da execução fiscal não se aplicam apenas sobre créditos tributários, mas também os créditos não tributários, como é o caso dos créditos trabalhistas, no que se refere ao imposto de renda, por exemplo.

No primeiro capítulo, é discutida a responsabilidade tributária no âmbito processual, como também a ramificação desta em responsabilidade subsidiária e solidária, com previsão no artigo 134 e 135 do Código Tributário Nacional, respectivamente.

No segundo capítulo o objeto de estudo está voltado sobre o sujeito passivo do título executivo e a sua inscrição na Certidão de Dívida Ativa, ou seja, quem, de fato, pode ser inscrito em dívida ativa.

Quanto ao último capítulo, são analisadas as formas de redirecionamento da dívida para o sócio, bem como as defesas processuais deste. Este terceiro capítulo busca explicar as hipóteses de redirecionamento da execução no âmbito do direito material tributário, que decorrem da responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência. Ao final do capítulo, são analisadas os possíveis meios de defesa processual do sujeito passivo, por meio da Exceção de Pré-Executividade, Embargos do Devedor e Embargos de Terceiros.

Diante do exposto, a presente monografia tem por escopo verificar a possibilidade de extensão da responsabilidade tributária para o sócio ou gerente na Execução Fiscal, bem como analisar as hipóteses de sujeição passiva para a figura do sócio ou gerente, as formas de transferência da responsabilidade por meio da solidariedade, sucessão ou redirecionamento do débito, a fim de satisfazer a dívida junto à Fazenda Nacional. Para tanto, toda pesquisa científica foi realizada através de uma pesquisa descritiva, tendo como fonte leis, jurisprudências e posicionamentos doutrinários sobre o tema em pauta, a fim de comprovar a plausibilidade da hipótese levantada

1. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Para a manutenção de um Estado com todos os direitos e garantias reais, a arrecadação tributária torna-se essencial à Administração para sustentar o serviço público. Deste modo, inicialmente, interessa dispor sobre a Responsabilidade Tributária.

A Responsabilidade Tributária é discutida em dois ramos do direito: O material e o processual, mas, de início, serão estudados os aspectos da responsabilidade processual tributária, quanto à solidariedade e subsidiariedade dos contribuintes em relação a terceiros, por meio dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, em especial.

1.1. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA (ARTIGO 134 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL): A CULPA DE TERCEIRO NA PRÁTICA DO FATO GERADOR

Para iniciar este tópico, é interessante analisar-se o conteúdo descrito no artigo 134 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

O artigo 134 traz, na verdade, a possibilidade de responsabilização subsidiária, apesar de o dispositivo legal trazer a expressão “solidária”. Isto porque o terceiro apenas responderá com seu patrimônio na hipótese de não ser possível o pagamento pelo devedor, ficando claro que há um benefício de ordem para exigência da obrigação o que, de fato, difere do conceito de solidariedade previsto no parágrafo único do artigo 124 do Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (Grifo nosso)

Essa responsabilidade é condicionada a dois requisitos: a impossibilidade, por qualquer fato que seja, de o contribuinte não poder garantir a dívida e a vinculação dos terceiros nos atos que deram causa ao fato gerador. Assim, é preciso existir uma relação entre a obrigação tributária e o terceiro responsável.

Para a responsabilização, é exigido que o terceiro esteja à frente do negócio que deu causa ao fato gerador. Portanto, quando o descumprimento da obrigação tributária ocorrer por culpa dos atos que os agentes desse artigo intervirem ou forem omissos, haverá responsabilização nos termos do artigo 134 do Código Tributário Nacional.

Importante salientar que, além do cumprimento da obrigação principal, a responsabilidade dos terceiros somente pode ser caracterizada em relação às multas de caráter estritamente moratório, ou seja, as multas que apenas o descumprimento da chamada obrigação principal.¹

Isto se justifica no artigo 5º, inciso XLV da Constituição Federal de 1988, ao visto que as penalidades não podem passar da pessoa do infrator.

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:

(...)

XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;

(...)

Dos agentes, dispostos nos incisos do artigo 134, que podem ser responsabilizados, interessa para o trabalho em pauta os dispostos no inciso VII, quais sejam: Os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

¹ CAIS, Cleide Previtali. O Processo Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 550.

Ressalta-se a inaplicabilidade do inciso VII às sociedades anônimas, já que tal inciso refere-se à:

Liquidação de sociedade de pessoas que, a rigor, são aquelas em que a figura do sócio é o elemento fundamental da formação societária em razão da qualidade pessoal do sócio (conhecimento e confiança recíproca, capacitação para o negócio etc.), enquanto nas sociedades de capital o elemento fundamental reside na capacidade de investimento do sócio e sua importância para a formação do capital social.²

A jurisprudência também concorda e reforça esse entendimento quanto à responsabilidade tributária da Sociedade anônima.

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE TERCEIRO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ARTIGO 134, VII, CTN. LEI N. 6404/76. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE NÃO PROVADA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO AFASTADA.

1. A embargante era a controladora da executada ao tempo dos fatos geradores da obrigação tributária (01/76, 02/76, 03/76, 04/76 e 01/77), pois o reconhecimento de firma (sem o qual é inoponível ao Poder Público) aposto no contrato de gerência de negócios firmado entre a Vulkan e Sr. Emil Otto Ludwig Janson é posterior à ocorrência dos fatos geradores. A ficção jurídica de retroação de poderes de gerência não gera efeitos em face do Fisco.

2. Para a responsabilização do sócio, na forma preconizada pelo artigo 134, VII, deve-se interpretar a norma de modo coerente e juridicamente adequada, que não desnature a natureza das sociedades por capital, dentre as quais a sociedade anônima, forma de que se reveste a executada. A responsabilidade dos sócios de sociedade limitada ou dos acionistas de sociedade anônima é restrita à participação que possuam na empresa.

3. Ao consagrar a responsabilidade dos sócios, o artigo 134, VII, do CTN, o faz expressamente em relação às sociedades de pessoas, que não é o caso da executada, uma sociedade anônima. A responsabilidade dos acionistas deste tipo de sociedades por capital resta estabelecida, portanto, pela legislação específica das sociedades anônimas, Lei n. 6404/76 (artigos 117 e 158) que, por sua vez pressupõe violação à lei ou ao estatuto ou ato praticado com abuso de poder.

4. O não recolhimento de tributos, por si só, não legitima a inserção do sócio no pólo passivo da execução fiscal, circunstância dependente de ato de infração à lei, como por exemplo, a dissolução irregular da sociedade, de forma a caracterizar a responsabilidade tributária à luz da Lei n. 6404/76.

5. Somente se comprovada a dissolução irregular da sociedade, o inadimplemento perante a Fazenda Pública e a ausência de bens para satisfação da obrigação tributária, é possível a constrição de bens do patrimônio pessoal do sócio embargante que, à época da ocorrência dos fatos geradores, exercia poderes típicos de gerência, sendo caso de

² CAMPINHO, Sergio *apud* MANENTE, Luciana Nini. A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador na Execução Fiscal e suas Defesas Processuais. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p.41.

desconstituição da penhora sobre o bem da embargante. 6. Apelação provida. (Grifo nosso).³

Não será todo sócio que responderá pela obrigação tributária, mas sim aquele que praticou atos ou omissões que contribuíram para a formação da obrigação tributária. Isto posto, responderá o sócio, no que dispõe o artigo 134, inciso VII, do Código Tributário Nacional, quando ficar clara as suas irregularidades no processo de liquidação da empresa, quanto seu dever de diligência.

Outro ramo empresarial que não cabe a responsabilidade nas hipóteses previstas no artigo 134 é a sociedade limitada.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS POR DÉBITO TRIBUTÁRIO DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 135, III DO CTN. SÓCIO-QUOTISTA SEM PODERES DE GESTÃO. IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO. SÓCIOS-GERENTES. RESPONSABILIDADE SUBJETIVA. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA PRÁTICA DE ATO PRATICADO COM EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO DE LEI OU DE CONTRATO SOCIAL. IMPOSSIBILIDADE DO REDIRECIONAMENTO. INAPLICABILIDADE DO ART. 134, VII DO CTN.

1. O sócio-quotista de sociedade limitada, desprovido de poderes de gestão, não pode ser responsabilizado por dívidas tributárias da pessoa jurídica.

2. Para que haja a responsabilização dos sócios-gerentes é preciso comprovação de que eles tenham praticado atos com excesso de poderes, infração de lei ou de contrato social que sejam causadores do inadimplemento das obrigações tributárias da sociedade.

3. O mero inadimplemento do tributo devido não configura infração de lei que dê causa à responsabilidade prevista no art. 135 do CTN.

4. A responsabilidade tributária prevista no art. 134, VII do CTN é inaplicável às sociedades limitadas. Recurso provido. (Grifo nosso).⁴

A jurisprudência em epígrafe defende aquilo que é de amplo entendimento à luz da doutrina brasileira: A sociedade limitada não se enquadra na forma de responsabilização prevista no artigo 134 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que antes do novo Código de Processo Civil em 2002, a sociedade limitada era considerada uma sociedade de pessoas, isto pois o citado código trouxe elementos da sociedade de capital para este tipo societário.

Um exemplo é o artigo 1.061 do novo Código Civil:

³ TRF-3 - AC: 108017 SP 1999.03.99.108017-2, Relator: JUIZ CONVOCADO LEONEL FERREIRA, Data de Julgamento: 26/01/2011, JUDICIÁRIO EM DIA - TURMA D

⁴ TJ-PR - AC: 3512985 PR 0351298-5, Relator: Ruy Cunha Sobrinho, Data de Julgamento: 14/11/2006, 1ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ: 7259

Art. 1.061. A designação de administradores não sócios dependerá de aprovação da unanimidade dos sócios, enquanto o capital não estiver integralizado, e de 2/3 (dois terços), no mínimo, após a integralização.

Fica óbvio no supracitado artigo o abandono da característica *intuito personae* pela sociedade limitada, uma vez que abre mão da administração da empresa para pessoa estanha ao quadro societário. Sendo a ausência de *intuito personae* uma característica da sociedade de capital, pode-se entender que a aplicabilidade do artigo 134 do Código Tributário Nacional está sujeita as sociedades de pessoa e não as de capital.

1.2. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA (ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL): DA INFRAÇÃO À LEI AO CONTRATO SOCIAL E EXCESSO DE PODERES

A responsabilidade tributária solidária que tratará este tópico está evidente no caput do artigo 135 do Código Tributário Nacional:

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

No artigo 135, o legislador agravou a responsabilidade dos terceiros mencionados no artigo anterior, transformando a responsabilidade que era subsidiária em solidária, não havendo benefício de ordem para a execução da obrigação tributária.

A aplicação desse dispositivo exige que os responsáveis tenham agido com má-fé (dolosamente), merecendo a responsabilidade por substituição, bem como, além da responsabilidade sobre o débito principal, a responsabilidade sob a multa moratória e punitiva.

Para um correto emprego do artigo 135 do Código Tributário Nacional,

Não é relevante saber se o não pagamento de um tributo é inflação à lei. O importante é aferir *quem* praticou essa infração, se a pessoa jurídica através de seu órgão, ou a pessoa física que a corporifica.⁵

Sobre a aplicabilidade do artigo em pauta, o sujeito praticante da infração, que é objeto de interesse para o trabalho, encontra-se disposto inciso I (Conseqüentemente, o inciso VII do artigo 134 do Código Tributário Nacional) e III. Importa ressaltar que, quanto ao inciso III, o representante mencionado é aquele com poderes de gerência e administração, portanto, o sócio-gerente responde por ser gerente, não por ser sócio. Sobre tal assunto, o Superior Tribunal Federal já se posicionou quanto o assunto.

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

[...]

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a conseqüência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Grifo nosso).⁶

Quanto à questão do poder de direção do sócio e sua possível responsabilidade, observada na decisão supracitada, o STF entendeu que o diretor se enquadra na hipótese do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, mas em decisão do STJ é explicado que apenas exercer cargo de diretoria não caracteriza o terceiro como responsável, sendo necessário a gerência e administração ocorrer pelo diretor.

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS. LEI 8.620/93. ART. 1.016 DO CC E ART. 135 DO CTN.

⁵ MACHADO Segundo, Hugo de Brito. Processo Tributário. São Paulo: Atlas, 2015. p. 239.

⁶ STF - RE: 562276 PR, Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 03/11/2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO

I - O sócio somente pode ser responsabilizado se ocorrerem concomitantemente duas condições: a) exercer atos de gestão e b) restar configurada a prática de tais atos com infração de lei, contrato ou estatuto ou que tenha havido a dissolução irregular da sociedade.

II - A Lei nº 8.620/93 será inaplicável no que pretende ampliar a responsabilidade dos sócios gerentes ou administradores, tendo em vista que tal impositividade depende de lei complementar, e, ainda, que a norma que hodiernamente regula as sociedades limitadas, o Código Civil em vigor, dispõe em direção contrária ao nela exposto. Precedentes: REsp nº 722.423/RS, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ de 28/11/2005; AGA nº 551.772/PR, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 14/06/2004.

III - O sócio em questão era integrante da Diretoria, porém, não participava da direção da sociedade como gerente e, assim sendo, a gerência e a administração não ficaram a seu cargo, fato que o exclui da responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional.

IV - Agravo Regimental improvido. (Grifo nosso)⁷

Dispõe o caput do artigo 135 que a responsabilidade pessoal ocorrerá quando um dos sujeitos disposto no artigo praticar atos com excesso de poderes ou infração a lei. No que abrange ao presente trabalho, os diretores, gerentes e representantes de pessoa jurídica apenas podem ser responsabilizados nos termos do artigo 135 quando atuarem fora dos limites de sua competência.

O limite em questão está ligado as normas definidoras da competência, quais sejam: a lei societária, o contrato social ou estatuto. A violação da lei societária pode ocorrer em dois momentos distintos, quando agir com excesso de poderes ou infração a lei. O primeiro ocorre quando,

o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. O segundo, quando, embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário a lei societária praticado pelo diretor ou sócio gerente.⁸

Assim, o sujeito será responsabilizado quando praticar dolosamente atos que estão fora de sua competência ou que proporcionarem a formação do fato gerador da dívida tributária, a fim de garantir benefício próprio ou de outrem, bem como por falta de diligência do administrador.

⁷ STJ - AgRg no REsp: 809640 DF 2006/0001160-5, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 06/04/2006, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 04/05/2006 p. 148.

⁸ MACHADO Segundo, Hugo de Brito. Processo Tributário. São Paulo: Atlas, 2015. p. 239.

2. A EXECUÇÃO FISCAL E O SUJEITO PASSIVO DO TÍTULO EXECUTIVO

2.1. REQUISITOS DE QUALIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NA EXECUÇÃO DE DÍVIDA ATIVA

Assim como todo processo executivo precisa de um título executivo como requisito essencial da ação, a execução fiscal não poderia ser diferente, sendo seu título executivo denominado de Certidão de Dívida Ativa (CDA).

Dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional o seguinte:

Art. 142. **Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário** pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (Grifo nosso)

Diferentemente dos demais títulos executivos extrajudiciais, que tem formação bilateral, este é formado de forma unilateral no processo administrativo pela autoridade competente, qual seja: Fazenda Nacional. Ele possui presunção de liquidez e certeza, estando em acordo com os artigos 586 e 618 do Código de Processo Civil de 1973, que assim dispõem:

Art. 586. A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível

Art. 618. É nula a execução:

I - se o título executivo extrajudicial não corresponder a obrigação certa, líquida e exigível; (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).

II - se o devedor não for regularmente citado;

III - se instaurada antes de se verificar a condição ou de ocorrido o termo, nos casos do art. 572.(Grifo nosso).

Como consequência dessa presunção de liquidez e certeza, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região e da 5ª Região se posicionaram que enseja no processo de execução fiscal inversão do ônus da prova. Assim, há presunção de responsabilidade dos sócios, demonstrando que é de entendimento comum dos tribunais este posicionamento.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL. INSCRIÇÃO DO NOME DO SÓCIO DA CDA. INCLUSÃO DO SÓCIO NO POLO PASSIVO DA AÇÃO. REDIRECIONAMENTO.

1. De acordo com o que já restou decidido pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, **o fato de estar inscrito o nome do sócio na CDA faz presumir a certeza e a liquidez de sua responsabilidade, sendo que se trata de presunção relativa**, nos termos do artigo 204 do CTN, passível de desconstituição em demanda de conhecimento.

2. **A inscrição do nome do sócio na CDA acaba por acarretar, na prática, uma inversão do ônus da prova**: se antes a exequente tinha que provar a ocorrência de dissolução irregular ou da prática de ato contrário a lei, contrato social ou estatuto, **com a inscrição do nome do sócio na CDA, há presunção de sua responsabilidade**, com o que o sócio deverá comprovar que não ocorreram as situações que ensejariam o redirecionamento do feito contra ele. Nesse sentido, colaciono os seguintes julgados: STJ, Primeira Turma, REsp n. 545.080, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJU 06.09.2004, p. 169; STJ, Primeira Seção, EREsp 635.858, Rel. Ministro Luiz Fux, j. 14.03.2007, DJU 02.04.2007, p. 217.

3. Todavia, **a inclusão do nome do sócio na CDA não se confunde com a inclusão do sócio no polo passivo da execução**, quando essa tiver sido proposta somente contra a pessoa jurídica. Ou seja, uma regra que acarreta a inversão do ônus da prova não tem o condão de determinar ipso facto a ampliação do rol dos sujeitos passivos de uma demanda executória.

4. Analisando o caso concreto, o ora agravante ajuizou a execução somente contra a sociedade empresária, de acordo com o que pode ser visto nas fls. 22/25, sendo que não consta dos autos petição requerendo ao Juízo de origem o redirecionamento da execução contra os sócios.

5. Agravo de instrumento improvido.⁹ (Grifo nosso)
 PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ATRIBUIÇÃO DE EFEITO SUSPENSIVO A EMBARGOS À EXECUÇÃO. JULGAMENTO DA APELAÇÃO DOS EMBARGOS. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE EFEITO SUSPENSIVO. MANUTENÇÃO DOS ATOS CONSTRITIVOS. INCLUSÃO DO NOME DO SÓCIO NA CDA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. AFASTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA.

[...]

3. Não bastasse a presunção de certeza e de liquidez que prevalecem em relação à Certidão da Dívida Ativa, **é ônus do sócio, mediante prova cabal, demonstrar que a inclusão de seu nome deu-se irregularmente**. Não sendo o caso, incólume a responsabilidade passiva que lhe foi imputada. (Grifo nosso)

[...] ¹⁰

Por conseguinte, é oportuno trazer a lição de Kiyoshi Harada, quanto à Dívida ativa:

⁹ TRF-3 - AI: 11705 SP 0011705-19.2013.4.03.0000, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL CECILIA MARCONDES, Data de Julgamento: 14/11/2013, TERCEIRA TURMA

¹⁰ TRF-5 - AG: 00074823220144050000 AL , Relator: Desembargador Federal Marcelo Navarro, Data de Julgamento: 26/02/2015, Terceira Turma, Data de Publicação: 04/03/2015.

Dívida ativa é o oposto de dívida pública. Esta é o Débito do poder público para com terceiros e aquela é crédito do Estado a ser cobrado executivamente.¹¹

Portanto, com base nos créditos a serem cobrados pelo Estado através da Fazenda Pública, no processo administrativo será apurado o fato gerador da obrigação tributária e a ocorrência de juros e multa sobre a obrigação. No ato da inscrição da Dívida Ativa, a autoridade deverá dispor na certidão sobre todas as características da dívida, para garantir a defesa do sujeito passivo da obrigação tributária.

Estão dispostos no artigo 202 do Código Tributário Nacional os requisitos do termo de certidão de dívida ativa:

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

- I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
- II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
- III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
- IV - a data em que foi inscrita;
- V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

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

Por sua vez, o artigo 2º, § 5º da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80) além de conter um rol de requisitos semelhantes ao do artigo anterior, detalha de melhor forma os elementos da Certidão de Dívida Ativa, a saber:

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

(...)

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

- I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;
- II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;
- III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

¹¹ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Atlas, 2012, p. 578.

- IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;
- V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e
- VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

Quanto à inscrição do sócio ou gerente como terceiro responsável no título executivo, por motivo de redirecionamento da execução nas hipóteses previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, Luciana Nini Manente defende que:

Para se obter o adimplemento de dívida alheia por meio do patrimônio do responsável, ou seja, para que haja tal intromissão na esfera jurídica desse terceiro por um suposto ato ilícito por ele praticado, a imputação desta ilicitude também deve ser feita nos termos da lei, isto é, mediante um prévio processo administrativo que proporcione a ampla defesa e o contraditório.¹²

Frise-se que o redirecionamento da execução deverá ocorrer dentro do prazo prescricional de cinco anos, a contar da data de constituição definitiva do débito tributário, atendendo o previsto no caput do artigo 174 do Código Tributário Nacional¹³.

Importa também dispor que, além da previsão legal sobre a matéria, há orientação jurisprudencial dos tribunais quanto a inclusão do sócio responsável no título executivo extrajudicial.

AGRAVO DE INSTRUMENTO - TRIBUTÁRIO - REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO - INCLUSÃO DE NOME DO SÓCIO NA CDA - DESNECESSIDADE.

1. No caso de redirecionamento da execução fiscal, não há obrigatoriedade de inscrição do nome do sócio-gerente na Certidão da Dívida Ativa, sendo suficiente para tanto a comprovação da dissolução irregular da sociedade executada.

2. Agravo de instrumento provido. (grifo nosso)¹⁴

¹² MANENTE, Luciana Nini. A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador na Execução Fiscal e suas Defesas Processuais. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 120.

¹³ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

¹⁴ TRF-3 - AG: 47369 SP 2006.03.00.047369-8, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL CECILIA MARCONDES, Data de Julgamento: 22/11/2006, TERCEIRA TURMA.

Verifica-se na decisão em epígrafe que, pelo entendimento do Egrégio Tribunal Federal da 3ª Região, mesmo que o entendimento doutrinário e legal exija como elemento essencial a inclusão do nome do corresponsável no título executivo, é o suficiente apenas o deferimento de redirecionamento da dívida executada por meio de Decisão Interlocutória.

2.2. HIPÓTESES DE SUJEIÇÃO PASSIVA: UMA ANÁLISE DO ARTIGO 4º DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL E ARTIGOS 134 E 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Toda relação processual possui duas partes, o pólo ativo, aquele que provoca o judiciário, e o pólo passivo, o que é trazido a juízo. Assim, para que se possa estudar o instituto da responsabilidade tributária, faz-se necessário tratar da sujeição passiva tributária, sendo destinado este tópico a quem é passível de ser componente do pólo passivo, com base no Código Tributário Nacional e a lei 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal).

A ocorrência do fato gerador da dívida tributária instaura, instantânea e automaticamente, a relação jurídica que, por conseguinte, ensejará a sujeição passiva tributária por meio da obrigação. Quanto à sujeição passiva tributária, Paulo de Barros Carvalho entende o sujeito passivo como,

“A pessoa - sujeito de direito - física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetíveis de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.”¹⁵

A própria legislação brasileira também define, no artigo 121 do código tributário nacional, o sujeito passivo e mostra duas formas de manifestação.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

¹⁵ HEDLER, Cristina Luisa. Hipóteses de Responsabilidade Tributária Pessoal do Administrador de Empresa. Revista da PGFN/ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – v.3, n. 1. – Brasília: PGFN, 2013, p. 182.

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Disto, pode-se entender que “o sujeito passivo tributário da obrigação principal é gênero do qual o contribuinte e o responsável são espécies”.¹⁶ No mais, a doutrina nacional subdivide o pólo passivo em direto e indireto, aonde aquele refere-se ao contribuinte, que realiza ele próprio o fato gerador da relação, e este ao responsável, que apesar de não ter realizado o fato gerador lhe atribuído por lei o dever de satisfazer o crédito.

Sobre o pólo passivo indireto,

“Torres faz uma divisão, quando diz que os arts. 128 e seguintes do CTN englobam todas as figuras possíveis de responsável tributário, da seguinte maneira: a) o substituto, que é aquele que fica no lugar do contribuinte, afastando a responsabilidade deste; b) os responsáveis solidários ou subsidiários (sucessores e terceiros), que ficam junto com o contribuinte, o que conserva a responsabilidade em caráter supletivo”.¹⁷

Assim, verifica-se que o Código Tributário Nacional, no que tange o pólo passivo da relação tributária, manifesta-se sobre as hipóteses em que o sujeito passivo indireto assume este papel diante a obrigação tributária, quais sejam: Substituição e Transferência.

A responsabilidade por substituição dá-se, quando um terceiro substitui o lugar do contribuinte em face de concorrência do fato gerador. Já a responsabilidade por transferência ocorre quando um terceiro ocupa o lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador, havendo três situações em que ocorrerá a transferência: Solidariedade Tributária Passiva, Sucessores e Terceiros.

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU E TLP. SUJEITO PASSIVO INDIRETO (ART. 121, II, DO CTN). CONDOMÍNIO. INVIABILIDADE. ARTIGO 34 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

1. O SUJEITO PASSIVO DIRETO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO AO IPTU É SEGUNDO DISPÕE O ARTIGO 34 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, O PROPRIETÁRIO. O CONDÔMINO, PORTANTO, É O SUJEITO PASSIVO DIRETO EM RELAÇÃO A TAL TRIBUTO.
2. O CONDOMÍNIO NÃO É RESPONSÁVEL PELO PAGAMENTO DO IPTU, HAJA VISTA QUE, LEGALMENTE, NÃO SE ENQUADRA EM

¹⁶ MANENTE, Luciana Nini. A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador na Execução Fiscal e suas Defesas Processuais. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 25.

¹⁷ CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 521.

**NENHUMA DAS MODALIDADES DE SUJEIÇÃO PASSIVA
INDIRETA (POR SUBSTITUIÇÃO OU POR TRANSFERÊNCIA -
SUCESSÃO, SOLIDARIEDADE E SUBSIDIARIEDADE).**

3. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO (Grifo nosso)¹⁸

A lei 6.830/80 traz no seu artigo 4º um rol de possíveis sujeitos passivos da obrigação tributária.

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

- I - o devedor;
- II - o fiador;
- III - o espólio;
- IV - a massa;
- V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e
- VI - os sucessores a qualquer título.

Ao comparar tal dispositivo com os artigos 131 e 134 do Código Tributário Nacional, nota-se que parte do rol de sujeitos teve inspiração no artigo supracitado.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

[...]

- II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
- III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Os incisos II e III do artigo em epígrafe contém a mesma disposição do inciso III e VI do artigo 4º da LEF. No mais, no inciso V do artigo 4º, a lei informa como responsável nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado, deixando a norma aberta a muitas interpretações. Contudo, o artigo 134, explica quem é responsável por previsão legal, e restringe, de certa forma a legitimidade passiva.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

¹⁸ TJ-DF - AGI: 20070020029491 DF, Relator: MARIO-ZAM BELMIRO, Data de Julgamento: 19/09/2007, 3ª Turma Cível, Data de Publicação: DJU 06/11/2007 Pág. : 110

- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

No mais, o artigo 135 do CTN se utiliza do mesmo rol de sujeitos passíveis do artigo 134. Portanto, é correto dizer que as hipóteses de sujeição tributária passiva, sobre o sócio ou gerente como coobrigado, que discorrem a responsabilidade tributária do artigo 134 e 135 do CTN, são de cunho indireto por transferência.

3. DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA A PESSOA DO SÓCIO E SUAS DEFESAS

3.1. HIPÓTESES DE RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DO SÓCIO

Como já discutido brevemente no capítulo anterior, a responsabilidade material tributária indireta brasileira se divide na modalidade Transferência ou Substituição. Isto posto, é oportuno discutir sobre cada uma delas e suas peculiaridades.

Sobre a Responsabilidade Tributária por Substituição, a sujeição passiva do responsável surge contemporaneamente à ocorrência do fato gerador. Ricardo Alexandre em sua obra dispõe o seguinte:

“(...) desde a ocorrência do fato gerador, a sujeição passiva recai sobre uma pessoa diferente daquela que possui relação pessoal e direta com a situação descrita em lei como fato gerador do tributo. Em nenhum momento, o dever de pagar o tributo recai sobre a pessoa do contribuinte, não havendo qualquer mudança subjetiva na obrigação.”¹⁹

Cláudio Carneiro dispõe o seguinte quanto o tema:

“Quando ocorre o fato gerador, e conseqüentemente nasce a obrigação tributária, surge o dever de pagar tributo diretamente em relação ao responsável, que de imediato integra o polo passivo da relação jurídica.”²⁰

Contudo, Rinaldo Maciel de Freitas em seu artigo “Substituição tributária nas importações ou para trás” explica de forma mais clara a Responsabilidade Tributária por Substituição.

Substituição Tributária é o mecanismo de arrecadação de tributos utilizado pelas Administrações Fazendárias que atribui ao contribuinte de direito a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pelo seu cliente, ou contribuinte de fato, sendo utilizada para facilitar a fiscalização dos tributos “plurifásicos”, ou seja, os tributos que incidem várias vezes no decorrer da cadeia de circulação de uma determinada mercadoria ou serviço.²¹

¹⁹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. São Paulo: MÉTODO, 2010. p. 315.

²⁰ CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 526.

²¹ FREITAS, Rinaldo Maciel de. Substituição tributária nas importações ou para trás. 02 de novembro de 2015. Disponível em < http://andreag15.jusbrasil.com.br/artigos/114768005/substituicao-tributaria-nas-importacoes-ou-para-tras?ref=topic_feed>.

Assim, entende-se que a responsabilidade está ligada a quem, diretamente, está envolvido de forma econômica ao fato gerador. O responsável paga dívida própria.

Ao contrário da responsabilidade por Transferência, a responsabilidade por Substituição, não possui previsão no código tributário nacional, sendo tratada apenas no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, cabendo as leis de cada ente federativo dispor sobre a substituição tributária quanto aos tributos de sua competência.

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

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 19.

A Substituição Tributária é classificada em duas modalidades: Substituição Regressiva (para trás) e Substituição Progressiva (para frente). A primeira ocorre quando as pessoas ocupantes das posições anteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributos, por aqueles que ocupam as posições posteriores nessas mesmas cadeias. Por outro lado, a segunda se dá quando as pessoas ocupantes das posições posteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributos, por aqueles que ocupam as posições anteriores nessas mesmas cadeias.

Quanto a responsabilidade por Transferência, Ricardo Alexandre traz o seguinte entendimento:

“(...) a obrigação nasce tendo, no polo passivo, certo devedor (contribuinte ou responsável), mas em virtude de eventos previstos em lei, há a transferência da sujeição passiva a uma outra pessoa, esta na condição de responsável.²²

Diferentemente da substituição tributária, a responsabilidade advém de um fato superveniente. Através de um evento definido em lei se dará a modificação do sujeito passivo e, por conseguinte, a transferência da responsabilidade. Estes

²² ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. São Paulo: MÉTODO, 2010. p. 314.

eventos previstos em lei dividem a transferência tributária em três modalidades: Sucessão, Solidariedade e Terceiros.

A transferência tributária por terceiro possui previsão nos artigos 134 e 135 do código Tributário Nacional, já comentados anteriormente. A responsabilidade de terceiros prevista no artigo 134 se dá de forma subsidiária, ou seja, há um benefício de ordem, aonde primeiros executa-se o patrimônio do devedor principal e se após, ainda houver débito remanescente, executa-se o do responsável, que neste trabalho é a figura do sócio administrador. A segunda forma de responsabilização de terceiro ocorre de forma solidária, aonde os bens do responsável e corresponsável são executados simultaneamente.

A responsabilização pode-se dá e várias formas, contudo se destaca como principal hipótese de redirecionamento da execução para terceiros a dissolução irregular, pois é comum empresas encerrarem a atividade empresarial sem seguir os ritos corretos de extinção da empresa. Por exemplo, a simples baixa da empresa na Junta Comercial por meio do distrato não constitui forma correta de dissolução da empresa, já que não exige declarações de regularidade junto a Receita Federal, conforme o artigo 9º da Lei Complementar 123/2006:

Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e **extinções** (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo **ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias**, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) (Grifo nosso)

É cediço que o distrato é uma causa de dissolução voluntária da sociedade empresária, que tem o condão de modificar o *status* da pessoa jurídica, que, a partir daí, deve iniciar o procedimento de liquidação. Não por outro motivo, dispõe o artigo 207 da Lei nº 6.404/76:

Art. 207. A companhia dissolvida conserva a personalidade jurídica, até a extinção, com o fim de proceder à liquidação.

A liquidação, por sua vez, é um procedimento tendente à desativação e desmontagem gradual da organização empresarial, mediante a ultimação dos

negócios sociais e a realização do ativo, passando, após, para a fase de pagamento e eliminação do passivo social, para, em havendo sobras, fazer a partilha do remanescente entre os sócios.

Somente após concluída a liquidação, com a realização do ativo e o pagamento do passivo, é que pode se falar em extinção regular da pessoa jurídica.

Neste sentido, aliás, dispõe o artigo 219 da Lei nº 6.404/76:

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I – pelo encerramento da liquidação;

II – pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

O Novo Código Civil contém dispositivos semelhantes, que deixam clara a diferença entre dissolução (que é causa), liquidação (que é procedimento) e extinção (que é término), nestes termos:

Art. 51. Nos casos de **dissolução** da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, **ela subsistirá para os fins de liquidação**, até que esta se conclua.

§ 1º Far-se-á, no registro onde a pessoa jurídica estiver inscrita, a averbação de sua dissolução.

§ 2º As disposições para a liquidação das sociedades aplicam-se, no que couber, às demais pessoas jurídicas de direito privado.

§ 3º **Encerrada a liquidação**, promover-se-á o cancelamento da inscrição da pessoa jurídica. (Grifo nosso)

Art. 1.036. Ocorrida a **dissolução**, cumpre aos administradores **providenciar imediatamente a investidura do liquidante**, e restringir a gestão própria aos negócios inadiáveis, vedadas novas operações, pelas quais responderão solidária e ilimitadamente. (Grifo nosso)

Quanto ao procedimento de liquidação da sociedade empresária, a matéria é tratada minuciosamente nos artigos 1.102 a 1.112 do Novo Código Civil, cabendo mencionar, quanto à extinção regular da pessoa jurídica, o que dispõe o art. 1.109:

Art. 1.109. **Aprovadas as contas**, encerra-se a **liquidação**, e a **sociedade se extingue**, ao ser averbada no registro próprio a ata da assembléia. (Grifo nosso)

Em suma: não basta o mero distrato (que é causa de dissolução da sociedade), deve haver, também, o subsequente procedimento de liquidação da

pessoa jurídica (alienação do ativo e o pagamento do passivo na ordem de preferência legal), indispensável para sua extinção regular.

Paralelo a isso, ao analisar o § 5º do artigo 9º da Lei Complementar 123/2006, a simples baixa da empresa, de forma incorreta, resulta no redirecionamento da obrigação para terceiros, no caso, os sócios.

§ 5º A solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Importa salientar que quando a execução se inicia apenas sobre a figura da empresa, o sócio pode se desfazer de seus bens e o débito sofre risco de não ser quitado. Assim, a lei prevê no artigo 185 do Código Tributário Nacional a hipótese de Fraude à Execução.

Art. 185: Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

Importante observar que a redação do artigo supracitado é resultado de alteração havida no dia 09 de fevereiro de 2005 pela Lei Complementar 118. A antiga redação previa que, apenas após a citação válida do sujeito passivo em processo de execução fiscal, reputar-se-iam fraudulentas as alienações ou onerações de bens ou rendas. Dessa forma, tem se entendido em relação ao mencionado artigo que, para a configuração da presunção de fraude, é necessário que a alienação do bem tenha ocorrido após o advento da Lei Complementar 118/2005, ou que, se anterior, já tenha ocorrido a citação do executado.

Além do mais, importante deixar claro que diferentemente do que ocorre na execução civil, onde a fraude contra credores exige a prova de conluio entre alienante e alienatário, na execução fiscal a má-fé é presumida, conforme assevera o aludido artigo do Código tributário Nacional.

Essa diferença entre a fraude civil e a fraude fiscal é necessária pelo fato de que, nas palavras do Min. Luiz Fux, na primeira hipótese, afronta-se interesse

privado, ao passo que, na segunda, interesse público, destacando que “o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas”²³.

Ressalta-se segundo o recente entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE TERCEIRO. FRAUDE À EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE BEM POSTERIOR À CITAÇÃO DO DEVEDOR. INEXISTÊNCIA DE REGISTRO NO DEPARTAMENTO DE TRÂNSITO - DETRAN. INEFICÁCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. ARTIGO 185 DO CTN, COM A REDAÇÃO DADA PELA LC N.º 118/2005. SÚMULA 375/STJ. INAPLICABILIDADE.

1. A lei especial prevalece sobre a lei geral (lex specialis derogat lex generalis), por isso que a Súmula n.º 375 do Egrégio STJ não se aplica às execuções fiscais.

2. O artigo 185, do Código Tributário Nacional - CTN, assentando a presunção de fraude à execução, na sua redação primitiva, dispunha que: "Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida em fase de execução."

3. **A Lei Complementar n.º 118, de 9 de fevereiro de 2005, alterou o artigo 185, do CTN, que passou a ostentar o seguinte teor:** "Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita."

4. Conseqüentemente, a alienação efetivada antes da entrada em vigor da LC n.º 118/2005 (09.06.2005) presumia-se em fraude à execução se o negócio jurídico sucedesse a citação válida do devedor; posteriormente à 09.06.2005, **consideram-se fraudulentas as alienações efetuadas pelo devedor fiscal após a inscrição do crédito tributário na dívida ativa.**

5. **A diferença de tratamento entre a fraude civil e a fraude fiscal justifica-se pelo fato de que, na primeira hipótese, afronta-se interesse privado, ao passo que, na segunda, interesse público, porquanto o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas.**

6. **É que, consoante a doutrina do tema, a fraude de execução, diversamente da fraude contra credores, opera-se in re ipsa, vale dizer, tem caráter absoluto, objetivo, dispensando o concilium fraudis.** (FUX, Luiz. O novo processo de execução: o cumprimento da sentença e a execução extrajudicial. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 95-96 / DINAMARCO, Cândido Rangel. Execução civil. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 278-282 / MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 210-211 / AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 472-473 /

²³ Notícia publicada em 06 de janeiro de 2010 no Portal do STJ.

<http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=100433> Acesso em 05 de Novembro de 2015.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 604).

(...)

8. A inaplicação do art. 185 do CTN implica violação da Cláusula de Reserva de Plenário e enseja reclamação por infringência da Súmula Vinculante n.º 10, verbis: "Viola a cláusula de reserva de plenário (cf, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

9. Conclusivamente:

(a) a natureza jurídica tributária do crédito conduz a que **a simples alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, pelo sujeito passivo por quantia inscrita em dívida ativa, sem a reserva de meios para quitação do débito, gera presunção absoluta (jure et de jure) de fraude à execução** (lei especial que se sobrepõe ao regime do direito processual civil);

(b) a alienação engendrada até 08.06.2005 exige que tenha havido prévia citação no processo judicial para caracterizar a fraude de execução; se o ato translativo foi praticado a partir de 09.06.2005, data de início da vigência da Lei Complementar n.º 118/2005, basta a efetivação da inscrição em dívida ativa para a configuração da figura da fraude;

(c) a fraude de execução prevista no artigo 185 do CTN encerra presunção jure et de jure, conquanto componente do elenco das "garantias do crédito tributário";

(d) a inaplicação do artigo 185 do CTN, dispositivo que não condiciona a ocorrência de fraude a qualquer registro público, importa violação da Cláusula Reserva de Plenário e afronta à Súmula Vinculante n.º 10, do STF. (...).²⁴ (Grifo nosso)

Por todo exposto, segundo o novel entendimento dos tribunais e análise doutrinária e legal, será configurada a Fraude à Execução Fiscal. Através do reconhecimento de Fraude à Execução, ocorrerá o redirecionamento da execução para o adquirente do bem fraudado, e apenas sobre montante que ele vale.

Quanto à Transferência Tributária por Sucessão, ela possui previsão nos artigos 132 e 133 do Código Tributário Nacional.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

²⁴ STJ - REsp: 1141990 PR 2009/0099809-0, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 10/11/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 19/11/2010

O artigo em epígrafe se concentra na sucessão decorrente por fusão, transformação e incorporação de empresas. Dá-se Fusão quando duas ou mais pessoas privadas desaparecem para criar uma nova; a Transformação trata-se do fenômeno de mudança de uma forma societária para outra; já a incorporação ocorre quando uma empresa absorve outra, que desaparece do mundo societário.

No mais, além dessas modalidades de formação societária, o código tributário nacional é omissivo quanto a cisão. Com previsão no artigo 229 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), Cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial à versão.

Ocorre que o código Tributário Nacional foi promulgado em 1966 e a Lei das Sociedades Anônimas em 1976. Contudo, apesar da Cisão não estar expressamente prevista no artigo 132 do Código Tributário Nacional, é de entendimento jurisprudencial e doutrinário a aplicabilidade do artigo nos casos de cisão parcial ou total.

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL. CISÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELAS DÍVIDAS ATÉ A DATA DA CISÃO. LEI Nº 6.404/76. CTN.

1. A dívida objeto do PA nº 13811.000.316/92-54 foi inscrita em 20/10/97, anteriormente, portanto, à cisão realizada em 22/12/97 (fl. 54).
2. A sociedade que absorve parcela do patrimônio da sociedade cindida, responde solidariamente pelas obrigações desta anteriores à cisão, respondendo, desta forma, pelas obrigações tributárias (arts. 229 e 233, Lei nº 6.404/76).
3. Por força do art. 132 do CTN, a impetrante responde por débitos próprios a partir da data de sua constituição e solidariamente pelos débitos da outra empresa pelos fatos imponíveis ocorridos até a data da cisão.
- 4. Embora o instituto da cisão não esteja textualmente indicado no art. 132 do CTN, é de aplicação obrigatória, diante da similitude de situações, o que também se explica pelo fato de a cisão ter surgido apenas com a Lei nº 6.404/76, que é posterior ao CTN.**
5. É válido, também, ressaltar que eventuais convenções particulares a respeito da assunção do passivo tributário não podem ser oponíveis ao Fisco, por força do art. 123 do Código Tributário Nacional.
6. A dívida que pretende a impetrante ver desvinculada do seu CNPJ foi inscrita em 20/10/97, anteriormente ao protocolo de cisão firmado em 22/12/97 com a empresa Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo S.A., concluindo-se, portanto, ser a impetrante responsável pela dívida em questão.
7. Apelação a que se nega provimento. (Grifo nosso)²⁵

²⁵ TRF-3 - AMS: 14384 SP 2008.61.00.014384-4, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL CECILIA MARCONDES, Data de Julgamento: 27/08/2009, TERCEIRA TURMA.

Sacha Calmon Navarro Coêlho entende também a aplicabilidade do artigo 132 do Código Tributário Nacional na hipótese de Cisão.

(...) para evitar a elisão de tributos pela via do planejamento fiscal, que os casos de cisão total ou parcial estão abrangidos pelo dispositivo legal sob comento, ao argumento que o CTN é anterior à Lei 6.404, de 15.12.1976(...) ²⁶

A disciplina da matéria continua no artigo 133 do Código Tributário Nacional.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:
I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;
II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

A responsabilização do artigo acima consiste no fenômeno de transferência da responsabilidade, quando um terceiro adquire a empresa por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, continuando a exploração da atividade sob a mesma ou diversa razão social.

Quanto ao objetivo da sucessão tributária, Claudio Carneiro explica que a sucessão tributária:

(...) tem por objetivo alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente à sucessão, transferindo-se para o terceiro vinculado a responsabilidade correspondente ao fato gerador respectivo. ²⁷

O artigo 133 do Código Tributário Nacional traz como uma hipótese de sucessão tributária a aquisição do fundo de comércio de pessoa privada. Quanto esse assunto, Kyoshi Harada explica que:

²⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 630.

²⁷ CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 593.

Não há unanimidade na doutrina quanto ao conceito de fundo de comércio sendo certo, porém, que ele não se confunde com o conceito de ponto comercial. Pode-se dizer, genericamente, que o fundo de comércio é designação que abrange a soma de bens corpóreos (instalações, máquinas móveis etc.) e incorpóreos (marca, nome comercial, ponto comercial etc.) que compõe um estabelecimento comercial, industrial ou profissional.²⁸

Apesar de ter aplicação restrita, o artigo 133 do Código Tributário Nacional deve incidir toda vez em que ocorrer a sucessão de uma empresa por outra, sendo desnecessária a existência de negócio formal de venda do fundo de comércio, como tem entendido o Tribunal Regional Federal da 2ª Região:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO NO FUNDO DE COMÉRCIO OU ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL. ART. 133, DO CTN. DESNECESSIDADE DE TRANSFERÊNCIA JURÍDICA. VERIFICAÇÃO PELAS CIRCUNSTÂNCIAS DE FATO.

I – A responsabilidade tributária de terceiro por sucessão do devedor no estabelecimento empresarial ou fundo de comércio, prevista no art. 133, do CTN, prescinde de caracterização através de negócio jurídico formal, sendo verificável por intermédio das circunstâncias de fato que envolvem a atividade comercial questionada.

II – O fundo de comércio, como conjunto de bens materiais e imateriais que envolvem a atividade do empresário, é conceito que tem no ponto comercial um de seus elementos fundamentais, mas não o único, de modo que, mesmo com sedes diferentes, podem as pessoas jurídicas ser consideradas titulares de um mesmo fundo de comércio em sucessão temporal.

III – No caso tratado, os seguintes elementos são prova convincente da sucessão no fundo de comércio: (a) a dissolução irregular da empresa antecessora, donde se indaga sobre o destino de seu patrimônio; (b) identidade de atividade comercial entre as empresas; (c) O surgimento da nova sociedade poucos meses após a dissolução irregular da primeira; (d) o sócio gerente da antiga sociedade é gerente empregado da atual, recebendo citação em seu nome; (e) as sócias da nova sociedade são irmã e filha do referido gerente; (f) a sócia filha era “menor emancipada” à época do contrato social e jamais acusou, perante a Receita Federal, qualquer mutação patrimonial decorrente da nova atividade; (g) o gerente, e real responsável por ambas as empresas, acompanhou a constituição da nova sociedade, na condição de “testemunha” perante a Junta Comercial.

IV – Por estar configurado o uso da filha como pessoa interposta para a continuidade do negócio social sob outra roupagem corporativa, está demonstrada, de forma robusta, a responsabilidade da nova sociedade frente aos débitos da antiga, sem prejuízo de eventuais responsabilidades baseadas no art.135, III, do CTN.

V – O recebimento dos embargos de terceiros como embargos de devedor não prejudicam a defesa da embargante, inexistindo interesse recursal.

VI – A empresa executada original foi citada no prazo do art.174, do CTN, não havendo que se falar em prescrição.

²⁸ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Atlas, 2012, p. 518.

VII – Apelação da União provida. EMENTA (QUESTÃO DE ORDEM) TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. QUESTÃO DE ORDEM. INCLUSÃO DO NÃO CONHECIMENTO DO AGRAVO RETIDO NO RESULTADO DO JULGAMENTO. 1- Em questão de ordem, foi reconhecido, de ofício, erro material existente no julgado, para alterar a conclusão alcançada na parte dispositiva do voto, ementa e acórdão, fazendo constar o NÃO CONHECIMENTO do agravo retido. 2- Questão de ordem acolhida, para alterar o voto e o resultado do julgamento, que passarão a constar, além do conhecimento e provimento da apelação da União Federal: “o NÃO CONHECIMENTO do agravo retido do autor”.²⁹

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região também dispensa a existência de negócio formal de venda do fundo de comércio, elegendo como elementos para configuração da sucessão a identidade de endereço e atividades entre a empresa sucessora e a sucedida:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ARTIGO 133 - INDÍCIOS SUFICIENTES - AGRAVO PROVIDO.

I – Para que haja o redirecionamento da execução fiscal contra o responsável tributário por sucessão, nos termos do artigo 133 do Código Tributário Nacional, **basta a existência de fortes indícios dos pressupostos de responsabilização estabelecidos na lei**, podendo a questão ser resolvida em definitivo em eventuais embargos. Precedentes do Egrégio Superior Tribunal de Justiça e dos TRF's.

II – No caso em exame, a situação fática exposta permite o redirecionamento da execução - a empresa sucessora está instalada no mesmo imóvel em que atuava a empresa executada sucedida, operando no mesmo ramo de atividades e com bens daquela empresa falida, sempre tendo sido gerida, e continua sendo, por pessoas da mesma família ou empresas de que são sócios/gerentes.

III – Agravo provido. Reformada a decisão agravada para o fim de determinar que as questões suscitadas sejam analisadas pelo r. juízo “a quo”. (Grifo nosso)³⁰

Também para o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, é desnecessária a existência de negócio formal para a configuração da sucessão de empresas, pois, para aquele tribunal, o que importa são os elementos caracterizadores dessa sucessão:

APELAÇÃO. REEXAME NECESSÁRIO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 133 DO CÓDIGO

²⁹ TRF-2 - AC: 410821 RJ 2005.51.03.002144-0, Relator: Juiz Federal Convocado ANTONIO HENRIQUE C. DA SILVA, Data de Julgamento: 10/02/2009, QUARTA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: DJU - Data::03/03/2009 - Página:43

³⁰ TRF-3 - AI: 19187 SP 2008.03.00.019187-2, Relator: JUIZ CONVOCADO SOUZA RIBEIRO, Data de Julgamento: 26/03/2009, TERCEIRA TURMA.

TRIBUTÁRIO NACIONAL. MANUTENÇÃO DO PONTO E DA CLIENTELA. AUSÊNCIA DE PROVA DA CONTINUIDADE DAS ATIVIDADES DA EMPRESA SUCEDIDA.

Nos termos dos artigos 132, parágrafo único, e 133 do Código Tributário Nacional, o sucessor responde integralmente pelos tributos devidos pela sucedida, incluída a multa, seja ela de cunho moratório ou punitivo. A configuração da responsabilidade pressupõe a existência de um liame entre a atividade da empresa que anteriormente ocupava o ponto e a da que passou a ali a atuar, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual. **A circunstância de não ter sido formalizada a sucessão é irrelevante, desde que os elementos fáticos permitam inferir a continuidade da exploração da atividade econômica.** A manutenção do ponto e da clientela é tão importante nesse tipo de negócio (bingo) que, no caso dos autos, o tradicional nome do estabelecimento foi preservado mesmo com a suposta transferência para outra pessoa jurídica. **Os elementos fáticos indicam a continuidade da exploração da atividade econômica,** pois certidão da Junta Comercial não se presta como prova da continuidade das atividades da empresa sucedida, que deu origem ao débito, visto constituir mero registro de declaração feita por particulares perante aquele órgão, cuja função limita-se a dar publicidade aos arquivamentos feitos, sem a aferição da exatidão do seu conteúdo. Apelação da União e remessa oficial providas. Prejudicado o apelo da empresa. (Grifo nosso)³¹

Já para o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, o entendimento não é diferente, torna-se desnecessária a apresentação de documento formal de alienação de fundo de comércio ou estabelecimento para a configuração da sucessão de empresas, bastando, para tanto, alguns elementos:

EMENTAPROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. MULTA PUNITIVA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 133 DO CTN. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MANUTENÇÃO.

- **A responsabilidade tributária por sucessão, prevista no art. 133 do CTN, não precisa, necessariamente, ser formalizada, admitindo-se que esta seja demonstrada através de indícios e provas convincentes.**

- Os documentos acostados aos autos, demonstram que a ora apelante deu continuidade à mesma atividade que a empresa atuada (venda de combustíveis) funcionando sempre na mesma sede, antes e após a vigência do contrato de arrendamento que com ela celebrara, possuindo, inclusive, nomes de fantasia similares (POSTO SAMAMBAIA e SAMAMBAIA EMPREENDIMENTOS LTDA.), razão pela qual revelam-se fortes os indícios de sucessão empresarial, a que alude o art. 133 do CTN.

- A jurisprudência dominante do eg. STJ vem entendendo que a responsabilidade do sucessor também se refere às multas, sejam moratórias ou punitivas, uma vez que estas se incorporam ao passivo do patrimônio transferido ao sucessor.- A responsabilidade do sucessor é idêntica a do devedor original, recaindo sobre ela todos os ônus advindos da sucessão, independentemente de ter integrado a relação processual administrativa.

- A fixação da verba honorária em 20% sobre o valor da causa - esta correspondente a R\$ 2.080,26 - não afronta os critérios estabelecidos no

³¹ TRF-4 - APELREEX: 5195 RS 2004.71.10.005195-7, Relator: Relatora, Data de Julgamento: 16/12/2009, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 01/02/2010.

art. 20, §§ 3º e 4º do CPC, mostrando-se descabida a sua pretendida redução.
- Apelação improvida. (Grifo nosso)³²

Possui semelhante entendimento Sacha Calmon Navarro Coêlho, que em sua obra afirma que a “sucessão não precisa sempre ser formalizada, admitindo a jurisprudência a sua presunção desde que existente indícios e provas convincentes”³³.

A última forma de responsabilização tributária por transferência, a responsabilidade solidária, encontra-se prevista nos artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional.

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

Prevista no artigo 896 do Código Civil, configura-se solidariedade quando na mesma obrigação mais de um credor ou devedor concorrem no direito à dívida toda ou obrigação em relação a ela.

Tratando-se da solidariedade passiva, tema a que se destina o presente trabalho, a solidariedade tem por finalidade ampliar o alcance da obrigação tributária, não se tratando da inclusão de um terceiro no pólo passivo, mas sim uma forma de graduar a responsabilidade daqueles que já compõem o pólo passivo. Grife-se que o credor tem direito a escolher de qualquer integrante do pólo passivo a satisfação total do crédito, exceto de existir benefício de ordem.

Há duas formas de solidariedade no direito tributária, a Solidariedade Natural e a Solidariedade Legal. A primeira se encontra prevista no inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional, ela ocorre pela existência de interesse comum na obrigação e tem como peculiaridade a imposição da responsabilidade solidária das pessoas participantes do fato gerador quanto a obrigação, independente de a lei específica do tributo o diga. Trata-se de uma norma geral, aplicável a todos os

³² TRF-5 - AC: 394551 AL 0009114-04.2004.4.05.8000, Relator: Desembargador Federal Francisco Wildo, Data de Julgamento: 29/09/2009, Segunda Turma, Data de Publicação: Fonte: Diário da Justiça Eletrônico - Data: 16/10/2009 - Página: 228 - Ano: 2009

³³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 632.

tributos. Já a solidariedade legal encontra previsão no inciso II do artigo 124 do Código Tributário Nacional e, como já explica seu nome, a obrigação decorre de uma imposição normativa.

No entanto, não basta apenas a previsão legal para que seja decretada a solidariedade obrigacional. Para a aplicabilidade da hipótese do inciso II, tal inciso deve sofrer interpretação conjugada com o artigo 134 do Código Tributário Nacional.

No mais, entende-se benefício de ordem como uma sequência preestabelecida de execução, aonde primeiro se esgota a execução do devedor principal (empresa), para após ser redirecionada a execução ao corresponsável. A obrigação tributária não admite a existência do benefício de ordem, contudo, o código ainda assim traz expressamente essa previsão no parágrafo único do artigo 124 do Código Tributário Nacional.

Quantos aos efeitos gerados pela responsabilidade solidária, o artigo 125 vem para disciplinar a matéria.

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

Assim como na lei civil, a legislação tributária entende que a obrigação satisfeita por um dos sujeitos da solidariedade, o crédito não poderá ser cobrado, resultando na extinção do crédito tributário, conforme o artigo 156, inciso I do Código Tributário Nacional ³⁴. O mesmo ocorre quanto a interrupção prescrição, se ela for interrompida para um dos coobrigados, será suspensa para todos os demais.

Contudo, quanto a isenção ou remissão deve-se observar se elas foram concedidas em caráter pessoal a um dos coobrigados, pois essa isenção ou remissão concedida nessa forma não acompanharão os demais coobrigados. Não concedida de forma pessoal, elas se estenderão para todos os coobrigados.

³⁴ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
I - o pagamento;
(...)

3.2. AS DEFESAS DO SOCIO OU GERENTE DE EMPRESA QUANTO AO REDIRECIONAMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Com a complexidade das relações humanas em sociedade, é indispensável a criação de um poder jurídico para julgar as lides da vida em sociedade, junto a ele também foi criado precedentes legais que garantam um meio de defesa jurisdicional, na Carta Magna brasileira tal instrumento está previsto no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal de 1988.

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:

(...)

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

(...)

São formas de defesa do sócio no processo de execução: Exceção de Pré-Executividade, Embargos do Devedor e Terceiro.

3.2.1. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE

A Exceção de Pré-Executividade se trata de um instrumento desenvolvido pela doutrina para que, no próprio processo de execução, sejam arguidos vícios ou nulidades do título quanto aos pressupostos processuais e as condições da ação, previstos nos artigos 585, 586, 618 combinados com os incisos IV a VI do artigo 267 do Código de Processo Civil. Esse instrumento pode ser utilizado por qualquer uma das partes (sócio ou gerente) ou um terceiro interessado, não havendo prazos para sua interposição aos autos do processo.

Como um instrumento de celeridade processual, a doutrina usou-se do artigo 16, § 1º da Lei de Execução Fiscal³⁵ para embasá-lo legalmente. Por não ser permitida a interposição de embargos antes da garantia do juízo, e visando a celeridade processual, a doutrina traz a Exceção de Pré-Executividade como uma

³⁵ Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

forma de indicar os vícios que afetem os requisitos essenciais ao processo, impedindo o devido andamento processual, e assim evitar o dano injusto.

Leandro Paulsen em sua obra explica que o STJ vem aceitando e orientando a interposição da exceção de pré-executividade nos processos.

O STJ tem admitindo tal expediente, (...). Entretanto, diante das censuras ainda que infundadas, à admissão da exceção em Execução Fiscal, e diante dos limites desta via, tanto materiais (há acesas discussões sobre as matérias realmente passíveis de serem arguidas por este meio) como formais (não admite dilação probatória), jamais deve o executado deixar escoar o prazo para opor embargos.³⁶

Além disso, a jurisprudência vem trazendo os requisitos para cabimento desse instrumento.

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES.

1. A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória.
2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução.
3. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC³⁷

A partir de julgados como o em epígrafe, o Superior Tribunal de Justiça encontrou precedentes para pacificar o assunto, criando a Súmula número 393: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.”³⁸

³⁶ PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal a Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria dos Advogados Editora, 2014. p. 441.

³⁷ STJ - REsp: 1110925 SP 2009/0016209-8, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 22/04/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 04/05/2009

³⁸ Disponível em >https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula393.pdf<. Acesso em 08/01/2016.

Isto posto, pode-se entender que nenhuma matéria de mérito deverá ser arguida na Exceção de Pré-executividade, apenas serão discutidas matérias que poderão ser reconhecidas de ofício pelo juiz.

3.2.2. EMBARGOS DO DEVEDOR

O embargo do devedor, previsto no artigo 16 da Lei de Execução Fiscal, é a forma mais ampla de defesa que o executado possui. Como a execução é construída em volta da Certidão de Dívida Ativa, título executivo extrajudicial unilateral, não houve exercício do contraditório antes da formação do título. Assim, a matéria que o embargo poderá alcançar é irrestrita.

Além disso, o que o torna especial em relação das demais ações que discutem a legitimidade do crédito, é o efeito suspensivo atrelado a ação. O que ocorre é que, segundo o parágrafo 1º do artigo 16 da lei de execução fiscal, é indispensável para a propositura da ação a garantia do débito:

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

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; [\(Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#)

III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

Assim, apesar de não estar expresso em lei, os embargos à execução fiscal terão efeito suspensivo, pois sua não declaração traria confusão e insegurança jurídica à ação. Luciana Nini Manente explica o caso:

A ausência de efeito suspensivo aos embargos do devedor acarretaria a possibilidade de realização de leilão e praça pública (...) se o executado vem a obter êxito em seus embargos, teria que se sujeitar a ser restituído mediante a devolução da quantia por meio de ofício precatório (...) na medida que levará anos para ser ressarcido.³⁹

³⁹ MANENTE, Luciana Nini. A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador na Execução Fiscal e suas Defesas Processuais. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 215.

Contudo, há confusão quanto ao tema. Está expresso no artigo 1º da Lei 6.830 de 1980 que a execução fiscal será regida por ela e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil. Entretanto, após nova redação dada pela Lei 11.382 de 2006, os artigos 736 e 739-A do Código de Processo Civil de 1973 trazem texto conflitante com o artigo 16 da Lei de Execução Fiscal.

Art. 736. O executado, **independentemente** de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos.(Grifo nosso)

Art. 739-A. Os embargos do executado **não terão efeito suspensivo**.(Grifo nosso).

Quanto ao assunto, há orientação jurisprudencial aonde as alterações processuais, em relação ao efeito suspensivo dos embargos do devedor não atingirão a Lei de Execução Fiscal.

PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EFEITO SUSPENSIVO.POSSIBILIDADE.

1. Consoante dispõe o artigo 1º da Lei nº 6.830/80, aplicam-se as disposições do Código de Processo Civil de forma subsidiária à lei de regência da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. É dizer, havendo regramento específico, **fica afastado aquele imposto pela lei processual**.

2. **A Lei de Execução Fiscal é omissa quanto aos efeitos do embargos à execução fiscal. Todavia, esse efeito encontra-se implícito nos artigos 18 e 19 dessa lei**, uma vez que nestes dispositivos assegura-se que a execução da garantia somente será realizada quando não forem oferecidos embargos.

(...)⁴⁰

Isto posto, pode-se entender que a garantia do juízo deixou de ser condição de admissibilidade para os embargos, mas sim prerrogativa para garantir os efeitos suspensivos.

Ao falar-se de garantir o juízo como condição para a propositura dos Embargos do Devedor, prevista no artigo 16 da Lei de Execução Fiscal, tem-se admitido excepcionalmente a garantia parcial do juízo. O que ocorre é uma forma de ampliação do direito à ampla defesa e ao contraditório do executado.

AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - GARANTIA PARCIAL DO JUÍZO - POSSIBILIDADE DE RECEBIMENTO DOS

⁴⁰ TRF-3 - AG: 61742 SP 2007.03.00.061742-1, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL LUIZ STEFANINI, Data de Julgamento: 09/10/2007, PRIMEIRA TURMA,

EMBARGOS DO DEVEDOR - OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO - DECISÃO SINGULAR REFORMADA - RECURSO PROVIDO.

A insuficiência da garantia não pode condicionar a admissibilidade dos embargos do devedor, sob pena de ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, especialmente nos casos em que o devedor não dispõe de outros bens disponíveis para a satisfação integral do débito. Ademais, a insuficiência poderá ser suprida, oportunamente, com a ampliação da penhora. (Grifo nosso)⁴¹

Não apenas a jurisprudência vem admitindo a garantia parcial do juízo, mas também a não garantia do juízo, contudo que comprovada a total indisponibilidade financeira do executado.

APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NECESSIDADE DE GARANTIA DO JUÍZO. AUSÊNCIA DE PROVA DA INEXISTÊNCIA DE BENS.

O parágrafo 1º do artigo 16 da Lei nº 6.830/80 impõe, como condição de admissibilidade dos embargos do devedor, a segurança do juízo pela penhora, ainda que parcial. Embora **a jurisprudência admita, em caráter excepcionalíssimo, a oposição de embargos mesmo quando o executado não possuir bens passíveis de penhora, é certo ser necessária a comprovação da total impossibilidade de se satisfazer a exigência do artigo 16 da LEF.** A simples declaração do executado de que não possui bens passíveis de penhora ou a infrutífera penhora de ativos financeiros não tem o condão de comprovar a impossibilidade de garantia do juízo. (Grifo nosso)⁴²

Quanto à garantia parcial do juízo, foi encontrado respaldo legal no artigo 15, inciso II da Lei de Execução Fiscal, aonde prevê a possibilidade de garantia total do crédito após a propositura do embargo.

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. INSUFICIÊNCIA DA PENHORA. ADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS. MATÉRIA SUBMETIDA AO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.127.815/SP, em 24.11.2010, Relator Ministro Luiz Fux, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC, consolidou entendimento segundo o qual a insuficiência da penhora não impede o recebimento de embargos do devedor na execução fiscal.

2. "A eventual insuficiência da penhora será suprida por posterior reforço, que pode se dar em qualquer fase do processo"(Lei 6.830/80, art. 15, II), sem prejuízo do regular processamento dos embargos." (REsp 1115414/SP,

⁴¹ TJ-PR 9332883 PR 933288-3 (Acórdão), Relator: Regina Afonso Portes, Data de Julgamento: 30/10/2012, 4ª Câmara Cível

⁴² TRF-4 - AC: 50495069120134047100 RS 5049506-91.2013.404.7100, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 16/07/2014, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 17/07/2014

Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/2011, DJe 26/05/2011). Agravo regimental improvido.⁴³

Assim os legitimados para propor embargos à execução, delimitados no artigo 4º da Lei de Execução Fiscal, exercerão o seu direito à defesa, mesmo que não possuem meios de garantir o crédito de forma total ou parcial.

3.2.3. EMBARGOS DE TERCEIRO

Entende-se Embargos de Terceiro como instrumento utilizado por aquele que não é parte, não faz parte da relação processual, com finalidade de liberação de constrição de bem a que ele pertence. Tal instrumento encontra previsão no artigo 1.046 do código de processo civil.

Art. 1.046. Quem, não sendo parte no processo, sofrer turbação ou esbulho na posse de seus bens por ato de apreensão judicial, em casos como o de penhora, depósito, arresto, seqüestro, alienação judicial, arrecadação, arrolamento, inventário, partilha, poderá requerer lhe sejam mantidos ou restituídos por meio de embargos.

Importa ressaltar que no Novo Código de Processo Civil, fica visível a finalidade dos embargos de terceiros na liberação de bens penhorados, haja vista que o legislador restringe a sua finalidade ao trocar os termos “turbação ou esbulho”, por “constrição”.

Art. 674. Quem, não sendo parte no processo, sofrer constrição ou ameaça de c sobre bens que possua ou sobre os quais tenha direito incompatível com o ato constritivo, poderá requerer seu desfazimento ou sua inibição por meio de embargos de terceiro.

Quanto ao conceito de embargos de terceiro, Luciana Nini Manente explica de forma mais completa o tema:

Os embargos de terceiros visam salvaguardar o patrimônio daquele que não se responsabiliza pelo débito exigido em juízo, seja por que não é devedor nem garantidor, seja porque é mero detentor, mas que foi indevidamente alcançado por um dos meios processuais, apesar de não ser parte no processo.⁴⁴

⁴³ STJ - AgRg no AREsp: 261421 AL 2012/0248176-2, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 23/04/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/05/2013.

⁴⁴ MANENTE, Luciana Nini. A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador na Execução Fiscal e suas Defesas Processuais. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 239.

Assim, embora os embargos de terceiros sejam utilizados por aqueles que não participam da relação jurídica da lide, deve ser analisada a legitimidade e viabilidade desse instrumento como forma de defesa para o sócio ou gerente no processo de Execução Fiscal.

O sócio ou gerente se tornam parte, responsável pela obrigação, quando o seu nome está incluído na Certidão de Dívida ativa ou quando o processo ocorre o redirecionamento da execução. Desta forma, o sócio ou gerente não estariam aptos a propor embargos de terceiro.

Assim, para que o sócio possa utilizar dessa forma de defesa quando o bem fosse constrito enquanto ele não estivesse vinculado a Certidão de Dívida Ativa ou o processo de execução houvesse sido redirecionado para as pessoas dos sócios.

O Novo Código de Processo Civil prevê o mesmo já defendido anteriormente no ordenamento jurídico, contudo, traz também certa confusão quanto ao assunto.

Art. 674.

§ 2º Considera-se terceiro, para ajuizamento dos embargos:

(...)

III - quem sofre constrição judicial de seus bens por força de desconsideração da personalidade jurídica, de cujo incidente não fez parte;

(...)

Ocorre que, com a desconsideração da personalidade jurídica, todos os sócios respondem pela dívida. O problema é que o inciso III traz a previsão que, mesmo após a despersonalização, há a possibilidade de o sócio não responder se não fez parte do incidente, gerando confusão.

Por outro lado, pode-se também interpretar que essa norma possui apenas aplicabilidade quando a responsabilidade tributária em questão for aquela disposta no artigo 134 do Código Tributário Nacional, ou seja, a responsabilidade subsidiária.

Assim, é entendido que os Embargos de Terceiro previstos no Novo Código de Processo Civil será não será utilizado como meio de defesa do sócio quando sua responsabilidade for solidária, apenas quando subsidiária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Durante o estudo, analisou-se as formas de responsabilidade tributária dos sócios nos processos de Execução Fiscal, no âmbito processual e material tributário, o alcance dessa responsabilidade, bem como a formas como ela ocorrem. Foi abordado o aspecto solidário e subsidiário da responsabilidade e compreendido que elas atingem apenas sociedades de pessoa e não as de capital, além de que, para ser decretada a responsabilidade de forma solidária, deve ser reconhecida a má-fé da devedora.

É abordada no trabalho a inscrição do sócio no título executivo, no caso a Certidão de Dívida Ativa, já que, não há execução sem título. Por outro lado, conforme ensinamento jurisprudencial, ao haver o redirecionamento da execução não há obrigatoriedade da inscrição do sócio na Dívida Ativa.

No mais, foram levantadas diversas hipóteses de redirecionamento da execução para a figura do sócio, sendo cada uma dessas hipóteses ligada a hipóteses de responsabilidade tributária por substituição e transferência, comprovando que há inúmeras formas da Fazenda Nacional atingir o patrimônio dos sócios a fim de garantir a satisfação do crédito.

Por fim, é comentado as formas de defesa desses sócios, a fim de garantir o contraditório e a ampla defesa previstos na constituição federal. Em especial é discutido a Exceção de Pré-executividade, instrumento de defesa criado pela doutrina, mas não previsto no ordenamento jurídico, os Embargos do Devedor e os Embargos de Terceiro, tendo este último sofrido alteração no Novo Código de Processo Civil que podem trazer confusão ao meio processual.

Assim, conclui-se que os meios da Fazenda Nacional atingir o patrimônio do sujeito passivo da relação são inúmeros, já que há várias formas do ente público conseguir alcançar o patrimônio não apenas do sócio-gerente ou aquele sócio que deu causa ao fato gerador, mas sim a todos de forma igual. Deste modo, pode-se entender que há uma discrepância entre o poder e meios que a Fazenda Nacional possui de cobrar o crédito e a forma de defesa do sujeito passivo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

DOCTRINA

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. São Paulo: MÉTODO, 2010.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

CAMPINHO, Sergio *apud* MANENTE, Luciana Nini. **A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador na Execução Fiscal e suas Defesas Processuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DIMOULIS, Dimitri. **Manual de Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO Segundo, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2015.

MANENTE, Luciana Nini. **A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador na Execução Fiscal e suas Defesas Processuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal a Luz**

da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria dos Advogados Editora, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2013

ARTIGOS

FREITAS, Rinaldo Maciel de. **Substituição tributária nas importações ou para trás.** 02 de novembro de 2015. Disponível em <
http://andrea15.jusbrasil.com.br/artigos/114768005/substituicao-tributaria-nas-importacoes-ou-para-tras?ref=topic_feed>.

HEDLER, Cristina Luisa. **Hipóteses de Responsabilidade Tributária Pessoal do Administrador de Empresa.** Revista da PGFN/ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – v.3, n. 1. – Brasília: PGFN, 2013.

JURISPRUDÊNCIAS

BRASIL. STF - RE: 562276 PR, Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 03/11/2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO. Disponível em: <
<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19736566/recurso-extraordinario-re-562276-pr>>. Acesso em 30 de agosto de 2015.

BRASIL. STJ - AgRg no AREsp: 261421 AL 2012/0248176-2, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 23/04/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/05/2013. Disponível em:<
<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23122815/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-261421-al-2012-0248176-2-stj>>. Acesso em 14 de janeiro de 2016.

BRASIL. STJ - AgRg no REsp: 809640 DF 2006/0001160-5, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 06/04/2006, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 04/05/2006 p. 148. Disponível em: <
<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7161410/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-809640-df-2006-0001160-5>>. Acesso em 22 de outubro de 2015.

BRASIL. STJ - REsp: 1110925 SP 2009/0016209-8, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 22/04/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO,

DJe 04/05/2009. Disponível em < <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/3979220/recurso-especial-resp-1110925-sp-2009-0016209-8>> Acesso em 07 de janeiro de 2016.

BRASIL. STJ - REsp: 1141990 PR 2009/0099809-0, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 10/11/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 19/11/2010. Disponível em: < <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17377433/recurso-especial-resp-1141990-pr-2009-0099809-0>>. Acesso em 09 de novembro de 2015.

BRASIL. TJ-DF - AGI: 20070020029491 DF , Relator: MARIO-ZAM BELMIRO, Data de Julgamento: 19/09/2007, 3ª Turma Cível, Data de Publicação: DJU 06/11/2007 Pág. : 110. Disponível em: <

BRASIL. TJ-PR 9332883 PR 933288-3 (Acórdão), Relator: Regina Afonso Portes, Data de Julgamento: 30/10/2012, 4ª Câmara Cível. Disponível em: < <http://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22592559/9332883-pr-933288-3-acordao-tjpr>>. Acesso em 11 de janeiro de 2016.

BRASIL. TJ-PR - AC: 3512985 PR 0351298-5, Relator: Ruy Cunha Sobrinho, Data de Julgamento: 14/11/2006, 1ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ: 7259. Disponível em < <http://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6316127/apelacao-civel-ac-3512985-pr-0351298-5>> Acesso em 15 de setembro de 2015.

BRASIL. TRF-2 - AC: 410821 RJ 2005.51.03.002144-0, Relator: Juiz Federal Convocado ANTONIO HENRIQUE C. DA SILVA, Data de Julgamento: 10/02/2009, QUARTA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: DJU - Data::03/03/2009 - Página:43. Disponível em < <http://trf-2.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/3975741/apelacao-civel-ac-410821-rj-20055103002144-0>> Acesso em 06 de janeiro de 2016.

BRASIL. TRF-3 - AC: 108017 SP 1999.03.99.108017-2, Relator: JUIZ CONVOCADO LEONEL FERREIRA, Data de Julgamento: 26/01/2011, JUDICIÁRIO EM DIA - TURMA D. Disponível em < <http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18868979/apelacao-civel-ac-108017-sp-19990399108017-2-trf3>> Acesso em 15 de setembro de 2015.

BRASIL. TRF-3 - AI: 19187 SP 2008.03.00.019187-2, Relator: JUIZ CONVOCADO SOUZA RIBEIRO, Data de Julgamento: 26/03/2009, TERCEIRA TURMA. Disponível em < <http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18062029/agravo-de-instrumento-ai-19187-sp-20080300019187-2-trf3> > Acesso em 06 de janeiro de 2016.

BRASIL. TRF-3 - AMS: 14384 SP 2008.61.00.014384-4, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL CECILIA MARCONDES, Data de Julgamento: 27/08/2009, TERCEIRA TURMA. Disponível em < <http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17819701/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-14384-sp-20086100014384-4-trf3>>. Acesso em 03/01/2016.

BRASIL. TRF-3 - AG: 47369 SP 2006.03.00.047369-8, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL CECILIA MARCONDES, Data de Julgamento: 22/11/2006, TERCEIRA TURMA.. Disponível em: < <http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17962679/agravo-de-instrumento-ag-47369-sp-20060300047369-8-trf3>> Acesso em 21 de setembro de 2015.

BRASIL. TRF-3 - AG: 61742 SP 2007.03.00.061742-1, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL LUIZ STEFANINI, Data de Julgamento: 09/10/2007, PRIMEIRA TURMA. Disponível em: <<http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17802729/agravo-de-instrumento-ag-61742-sp-20070300061742-1-trf3>>. Acesso em 11 de janeiro de 2016.

BRASIL. TRF-3 - AI: 11705 SP 0011705-19.2013.4.03.0000, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL CECILIA MARCONDES, Data de Julgamento: 14/11/2013, TERCEIRA TURMA. Disponível em < <http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24654810/agravo-de-instrumento-ai-11705-sp-0011705-1920134030000-trf3>> Acesso em 20 de setembro de 2015.

BRASIL. TRF-4 - APELREEX: 5195 RS 2004.71.10.005195-7, Relator: Relatora, Data de Julgamento: 16/12/2009, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 01/02/2010. Disponível em < <http://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17109256/apelacao-reexame-necessario-apelreex-5195-rs-20047110005195-7-trf4>> Acesso em 06 de janeiro de 2016.

BRASIL. TRF-5 - AC: 394551 AL 0009114-04.2004.4.05.8000, Relator: Desembargador Federal Francisco Wildo, Data de Julgamento: 29/09/2009, Segunda Turma, Data de Publicação: Fonte: Diário da Justiça Eletrônico - Data: 16/10/2009 - Página: 228 - Ano: 2009. Disponível em < <http://trf-5.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8343499/apelacao-civel-ac-394551-al-0009114-0420044058000>> Acesso em 06 de janeiro de 2016.

BRASIL. TRF-4 - AC: 50495069120134047100 RS 5049506-91.2013.404.7100, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 16/07/2014, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 17/07/2014. Disponível em: <<http://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/128110405/apelacao-civel-ac-50495069120134047100-rs-5049506-9120134047100>>. Acesso em 11 de janeiro de 2016.

BRASIL. TRF-5 - AG: 00074823220144050000 AL, Relator: Desembargador Federal Marcelo Navarro, Data de Julgamento: 26/02/2015, Terceira Turma, Data de Publicação: 04/03/2015. Disponível em: <http://trf-5.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/178319719/agravo-de-instrumento-ag-74823220144050000-al> > Acesso em 20 de setembro de 2015.

SITES

BRASIL. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jul-07/paradoxo-corte-anotacoes-conceitos-jurisprudencia-precedente-judicial-sumula>>. Acesso em 15 de setembro de 2015.

BRASIL. STJ. Súmula nº 393. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula393.pdf<. Acesso em 08/01/2016.

BRASIL. Disponível em: http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=100433>. Acesso em 05 de novembro de 2015.

LEGISLAÇÃO

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (Código Tributário Nacional).

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. (Código de Processo Civil)

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. (Lei de Execução Fiscal)

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. (Novo Código Civil).

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. (Novo Código de Processo Civil)

BRASIL. Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.