

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
ROBERTO FRANCISCO DIAS DA SILVA**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO REDIRECIONAMENTO NAS AÇÕES DE
EXECUÇÃO FISCAL**

**Juiz de Fora
2020**

ROBERTO FRANCISCO DIAS DA SILVA

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO REDIRECIONAMENTO NAS AÇÕES DE
EXECUÇÃO FISCAL**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário sob orientação da Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora
2020**

FOLHA DE APROVAÇÃO

ROBERTO FRANCISCO DIAS DA SILVA

A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO REDIRECIONAMENTO NAS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetido à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Professora: Doutora Caroline da Rosa Pinheiro
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Professor: Doutor Fabrício de Souza Oliveira
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

PARECER DA BANCA

APROVADO

REPROVADO

Juiz de Fora - MG, 13 de novembro de 2020.

A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO REDIRECIONAMENTO NAS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL

RESUMO

Esta monografia trata da responsabilidade tributária de terceiros, especificamente dos meios que a Fazenda Pública vem se utilizando para obter o adimplemento do crédito tributário, bem como dos procedimentos do redirecionamento e do incidente da desconsideração da personalidade jurídica. Para tanto, analisa o conceito, a natureza jurídica e a compatibilidade de ambos procedimentos com o restante do ordenamento jurídico brasileiro. A metodologia utilizada é a crítico dialética, realizando-se uma análise da legislação tributária em conjunto com a Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988), com a legislação civil e processual civil, utilizando-se das discussões trazidas pelos autores do Direito Tributário, Direito Empresarial e Direito Processual Civil. Algumas propostas são apresentadas, tais como: a possibilidade de aplicação subsidiária do CPC nas ações de execução fiscal, para permitir a aplicação do incidente da desconsideração da personalidade jurídica, e a transação em matéria tributária como meio de se evitar a necessidade do redirecionamento.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária de Terceiros. Redirecionamento. Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica. Crédito Tributário. Devido Processo Legal.

Abstract

This monograph deals with the tax liability of third parties, specifically the means that the Public Treasury has been using to obtain the payment of the tax credit, as well as the procedures for redirecting and the incident of disregarding the legal personality. To this end, it analyzes the concept, the legal nature and the compatibility of both procedures with the rest of the Brazilian legal system. The methodology used is the dialectical critic, carrying out an analysis of the tax legislation in conjunction with the Constitution of the Federative Republic of Brazil (BRAZIL, 1988), with the civil and civil procedural legislation, using the discussions brought by the authors of the Law Tax Law, Business Law and Civil Procedural Law. Some proposals are presented, such as: the possibility of subsidiary application of the CPC in tax enforcement actions, to allow the application of the incident of disregard of legal personality, and the transaction in tax matters as a means of avoiding the need for redirection.

Keywords: Third Party Tax Responsibility. Redirect Incidence of Disregard of Legal Personality. Tax Credit. Legal process.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	5
2 AS REGRAS DE INTEPRETAÇÃO JURÍDICA PARA ENTENDIMENTO DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	7
2.1 Interpretação Sistemática.....	8
2.2 Interpretação Teleológica.....	9
2.3 Interpretação Histórica.....	10
3 AS GARANTIAS PROCESSUAIS PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	12
4 AS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL: CONCEITO, NATUREZA JURÍDICA, PROCEDIMENTOS E FINALIDADES.....	17
5 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS: A CONSTITUCIONALIDADE DO REDIRECIONAMENTO E DO INCIDENTE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.....	25
5.1 O Redirecionamento nas Ações de Execução Fiscal.....	25
5.2 O Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ).....	29
5.3 O Entendimento Jurisprudencial sobre o Redirecionamento e o Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica.....	35
6 PROPOSTAS SOBRE A RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS NAS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL.....	44
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	49
REFERÊNCIAS.....	52

1 INTRODUÇÃO

A responsabilidade pelo crédito tributário, em regra, imputa-se a pessoa, jurídica ou física, que pratica o fato gerador.

Entretanto, é possível identificar alguns casos em que a responsabilidade tributária poderá recair sobre terceiros, como por exemplo, nos casos em que a pessoa jurídica deixar de cumprir sua obrigação tributária por algum motivo, que pode ser financeiro ou não.

Desse modo, o artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN), (BRASIL, 1966), prevê alguns casos em que terceiros poderão ser responsabilizados pelo pagamento do crédito tributário da pessoa jurídica, quais sejam, quanto aos atos que tenham sido praticados com abuso de poderes, em contrariedade ao contrato social, por infração de lei ou estatutos.

Contudo, a Lei de Execução Fiscal (LEF), Lei nº 6.830 (BRASIL, 1980), não trata do redirecionamento previsto no artigo art. 135 do CTN (BRASIL, 1966), o que deixa uma lacuna na aplicação do instituto, haja vista que a regra que deveria tratar do procedimento não o faz.

Sendo assim, a referida lei prevê em seu artigo 1º, a aplicação subsidiária do Código Processo Civil (CPC), (BRASIL, 2015), nas ações de execução fiscal, portanto, possibilitando a aplicação de uma regra geral ao procedimento especial.

Nesse sentido, o objetivo desta monografia é realizar uma comparação entre o incidente da desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ) e o redirecionamento, apontando as possibilidades de aplicação de ambos os institutos nas ações de execução fiscal, tecendo críticas, comentários, posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, a fim de se chegar a uma conclusão sobre a melhor forma de responsabilização de terceiros pelo crédito tributário, que seja compatível com o Estado Democrático de Direito.

Para tanto, a metodologia utilizada nesta pesquisa, será a crítico dialética, uma vez que o trabalho será desenvolvido a partir de análises da doutrina, das discussões trazidas pelos autores do Direito Tributário, Direito Empresarial e Direito Processual Civil.

O método utilizado será o interpretativo, relacionando a norma abstrata com o fato concreto, elaborada através de uma observação sistemática.

Assim, elegeram-se como referencial teórico deste trabalho, a doutrina pós-positivista, a qual se funda na Teoria dos Princípios de Alexy. Segundo esta teoria, as normas jurídicas se dividem em dois grupos: regras e princípios. Relacionando a teoria de Alexy com o tema deste trabalho, objetiva-se chegar a uma conclusão acerca do conflito de normas infraconstitucionais, entre CPC (BRASIL, 2015) e LEF (BRASIL, 1980), as quais são regras

de mesma hierarquia, perpassando pelo sopesamento entre princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa frente aos princípios da razoável duração do processo e do interesse público.

Para chegar-se ao resultado pretendido, o presente trabalho será disposto da seguinte maneira: o capítulo 2 versará sobre as regras de interpretação jurídica para o entendimento da responsabilidade de terceiros em matéria tributária; no capítulo 3 será realizada uma análise sobre as garantias processuais previstas na Constituição Federal de 1988; no capítulo 4 será abordado as ações de execução fiscal, tratando sobre o conceito, natureza jurídica e meios de defesa; o subcapítulo 5.1, irá tratar sobre o redirecionamento; o subcapítulo 5.2 será sobre o incidente da desconsideração da personalidade jurídica; no subcapítulo 5.3, serão expostos os entendimentos jurisprudenciais sobre o tema, com base nos julgados do Superior Tribunal de Justiça(STJ); no capítulo 6 serão apresentadas algumas propostas para responsabilização tributária de terceiros; e por fim, no capítulo 7, chegar-se-á uma conclusão acerca do melhor meio de responsabilização de terceiros pelo crédito tributário e sua compatibilidade com a ordem Constitucional.

2 AS REGRAS DE INTERPRETAÇÃO JURÍDICA PARA ENTENDIMENTO DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Para melhor entendimento desta monografia, é necessário fazer uma análise sobre o sistema de hermenêutica jurídica, especialmente de algumas regras de interpretação que o compõe, e que podem ajudar na análise que será realizada neste trabalho, quais sejam, a interpretação histórica, a sistemática e a teleológica.

Assim, as regras de interpretação supracitadas poderão promover um melhor entendimento sobre aplicação das hipóteses de responsabilização de terceiros pelo crédito tributário, que é o tema central desta monografia.

Nesse sentido, tais regras servem de apoio para solucionar possíveis conflitos de normas, possibilitando a aplicação daquela que melhor se amolde ao caso concreto.

Desse modo, no ordenamento jurídico composto por uma pluralidade de normas, é comum aos aplicadores do direito se deparar com “conflitos”, momento em que deverá escolher pela aplicação de uma norma em detrimento de outra.

Contudo, o ato de optar pela aplicação de uma norma, não implica automaticamente na invalidade da outra que se deixou aplicar, pois as normas que compõe um ordenamento jurídico, integram um sistema, dentro do qual não é possível existir contradição. Assim, a escolha pela aplicação de uma norma, significa simplesmente sua melhor adequação ao caso concreto.

Nesse sentido, Alexy desenvolveu a chamada “Teoria dos Princípios”, que dividiu as normas jurídicas em duas categorias: regras e princípios. Segundo sua teoria, as regras são aplicadas na maneira do “tudo ou nada”, e os princípios são “mandados de otimização”, podendo ser cumpridos em diferentes graus de acordo com a possibilidade jurídica existente (ALEXY, 2008).

Pode-se citar um exemplo sobre o conflito entre o princípio do devido processo legal, composto por uma série de sub princípios que versam sobre garantias processuais, frente ao princípio da razoável duração do processo e o interesse público, que fundamentam o processo de execução da Fazenda Pública. Tal conflito surge quando a Fazenda Pública fundamenta-se nos princípios do interesse público e coletivo, e razoável duração do processo, com intuito de impedir a aplicação do procedimento do IDPJ nas ações de execução fiscal, tendo em vista a omissão da LEF acerca do modo como deverá proceder a responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário, pois argumenta-se que o IDPJ, regulado pelo CPC, causaria uma morosidade as ações de execução fiscal, gerando mais risco de inadimplemento

do crédito tributário, o qual é de interesse público e coletivo, neste caso, devendo este interesse prevalecer sobre o devido processo legal e sub princípios.

Já um exemplo sobre o possível conflito de regras, seria entre a regra de responsabilização de terceiros, prevista no art. 135 do CTN (BRASIL, 1966), e a regra da desconsideração da personalidade jurídica, prevista no art. 50 do CC (BRASIL, 2002) e arts. 133/137 do CPC (BRASIL, 2015), tendo em vista que a regra especial afastaria a aplicação da regra geral. Contudo, não se discute pela inconstitucionalidade das hipóteses previstas no art. 135 do CNT (BRASIL, 1966), mas sobre o procedimento utilizado. Assim sendo, sabendo que a LEF é silente sobre este procedimento, não há que se tratar de conflito de regras, uma vez que as hipóteses continuariam sendo aquelas previstas no CTN, apenas utilizando-se do procedimento da regra geral para tanto, haja vista sua maior compatibilidade constitucional em relação ao simples redirecionamento do processo executivo.

Ainda, com fundamento na teoria de Alexy, o “conflito” entre esses tipos de normas devem ser solucionados de formas distintas. No caso dos princípios, por serem aplicados em graus diferentes de acordo com a situação fática, uma coalisão entre estes pode ser solucionada pela técnica de ponderação, ou seja, podendo haver uma flexibilização de algum deles para satisfazer o outro, levando em consideração o custo-benefício da supressão de um em detrimento da realização do diverso. Já no caso das regras, por serem cumpridas na maneira do “tudo ou nada” e, sendo assim, se uma regra é válida, esta deverá ser aplicada na sua totalidade, o que implica na invalidade da regra oposta, a não ser que esta seja uma excepcionalidade à outra (ALEXY, 2008).

Sendo assim, existem várias regras de interpretação jurídica que formam o sistema de hermêutica. Portanto, o aplicador do direito pode-se valer de tais regras para decidir qual norma melhor se adequará ao caso concreto. Assim, é possível destacar algumas dessas regras que podem ajudar a entender melhor a aplicação dos institutos do redirecionamento e do IDPJ para responsabilização de terceiros pelo crédito tributário, quais sejam, a interpretação sistemática, a interpretação teleológica e a interpretação histórica, que serão abordadas nos próximos itens.

2.1 Interpretação Histórica

Segundo o método de interpretação histórica, o intérprete também deve levar em consideração o momento histórico em que a norma foi criada, pois assim é possível identificar o significado de sua origem, podendo se utilizar ainda de dados de outras áreas (FERRAZ, 2011, p. 286).

Desse modo, é preciso levar em consideração também o processo histórico e evolutivo da sociedade após a elaboração da norma, portanto, deve-se interpretar a norma de acordo com as transformações sociais. A interpretação histórica também é conhecida como sociológica, por levar em conta as mudanças na sociedade (COELHO, 1981, p. 217).

Assim, conforme os ensinamentos de Carlos Maximiliano:

[...] as disposições antigas, restabelecidas, consolidadas ou simplesmente aproveitadas em novo texto, conservam a exegese do original. Pouco importa que se não reproduzam às palavras: basta que fique a essência, o conteúdo, substancialmente se haja mantido o pensamento primitivo. Por outro, pelo espírito das alterações e reformas sofridas por um preceito em sua trajetória histórica, chega-se ao conhecimento do papel que ele é chamado a exercer na atualidade (MAXIMILIANO, 2002, p.114).

Sabe-se que o CTN é anterior a Constituição Federal de 1988, e também que a Carta Magna inovou no sentido de fundamentar sua base no Estado Democrático de Direito. Assim, ficou evidente a preocupação do legislador, entre outras coisas, com o Direito Processual, positivando uma série de princípios, como os que já fora dito neste trabalho, com o intuito de promover uma efetivação do direito fundamental ao processo justo.

Entretanto, o CTN foi recepcionado pela Constituição e possui *status* de Lei Complementar, mas é preciso destacar que o objetivo do legislador no artigo 135 (BRASIL, 1966), aparentemente foi estabelecer hipóteses de responsabilização de terceiros e, por isso, não trata-se de um procedimento, tendo em vista que não estabelece a forma como vai ser realizado dentro do processo, mas apenas traça hipóteses de responsabilidade de terceiros.

Portanto, é preciso interpretar o citado dispositivo levando em consideração o momento histórico em que foi criado em consonância com as transformações jurídicas e sociais advindas posteriormente. Nesse caso, o referido dispositivo deve ser interpretado de modo a ser compatibilizado com o novo ordenamento constitucional, mais especificamente com o modelo de Estado adotado pela Carta Magna, que é o Estado Democrático de Direito, dentro do qual não se permite arbitrariedades do poder Estatal frente aos direitos e garantias individuais, o que demonstra incompatível o simples redirecionamento do processo executivo, sem a devida oportunidade de defesa.

2.2 Interpretação Teleológica

O método de interpretação teleológica que também é conhecido como finalística, tem por objetivo identificar a finalidade para qual a norma foi criada. A partir desse entendimento, o intérprete consegue identificar o fim que a norma se dirige. Assim, deve-se levar em consideração também os valores que proporcionam o bem comum.

Carlos Maximiniano dispõe algumas regras que podem nortear a interpretação teleológica, são elas:

[...] a) as normas conforme ao seu fim devem ter idêntica execução, não podendo ser entendidas de modo que produzam decisões diferentes sobre o mesmo objeto; b) se o fim advém de várias normas, cada uma delas deve ser compreendida de maneira que corresponda ao objetivo resultante do conjunto; c) deve-se conferir ao texto normativo um sentido que resulte da lei em favor e não em prejuízo de quem ela visa proteger; d) os títulos, as epígrafes, o preâmbulo e as exposições de motivo das normas auxiliam a reconhecer o seu fim (MAXIMINIANO, 2002, p. 128).

Portanto, o método de interpretação teleológica possibilita chegar a uma melhor aplicação da norma de acordo com o interesse coletivo e do bem comum, com base no objetivo para qual foi criada.

Assim, é possível encontrar como exemplo a regra de interpretação teleológica, prevista no artigo 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (BRASIL, 1942)¹.

Neste caso, é necessário identificar que o objetivo da regra prevista no artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966), é tratar do direito material, estabelecendo hipóteses de responsabilização de terceiros, e cabendo a regra processual estabelecer o procedimento adequado pelo qual a Fazenda deverá demonstrar a ocorrência de uma das referidas hipóteses para fundamentar o redirecionamento, haja vista que trata de uma exceção.

Desta forma, a regra procedimental da Fazenda Pública deveria dispor sobre um procedimento, o qual deve ser adequado e compatível com os princípios constitucionais processuais, de modo que se efetive, mesmo no processo de execução especial da Fazenda Pública, o direito fundamental ao processo justo.

2.3 Interpretação Sistemática

A terceira regra tratada aqui será a interpretação sistemática. Seguindo essa regra, o ordenamento jurídico não possui contradições, pois as normas devem conviver em harmonia dentro do mesmo. Desse modo, o intérprete deve considerar o fato de que as normas se complementam e se relacionam dentro do sistema.

Uma das técnicas de interpretação sistemática é realizar a interpretação do dispositivo o comparando com outros dispositivos que versem sobre o mesmo objeto. Assim, é possível realizar uma comparação entre a lógica das duas normas, entendendo melhor a

¹ Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum (BRASIL, 1942).

lógica que foi utilizada pelo legislador. Nesse sentido, nos dizeres de Carlos Maximiliano, “Consiste o Processo Sistemático, em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto” (MAXIMILIANO, 2017, p. 104).

Assim, realizando uma comparação do redirecionamento, previsto no art. 135 do CTN (BRASIL, 1966), com o IDPJ, previsto no art. 50 do CC (BRASIL, 2002), é possível identificar a semelhança no objetivo dos institutos, vez que ambos tratam de uma exceção à regra de responsabilidade, objetivando punir aquele que ultrapassa os limites da personalidade jurídica, agindo com dolo, infração de lei, contrato social ou estatutos.

Outra técnica de interpretação sistemática é buscar identificar a regra e a exceção, pois assim é possível identificar o vínculo entre a regra geral e a regra específica, possibilitando um entendimento claro e objetivo, conforme ensina Carlos Maximiliano:

Confronta-se a prescrição positiva com outra de que proveio, ou que da mesma dimanaram, verifica-se o nexó entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, e deste modo se obtém esclarecimentos preciosos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é mais bem-compreendido (MAXIMILIANO, 2017, p. 105).

Portanto, tendo em vista a subsidiariedade do CPC, prevista no artigo 1º da LEF (BRASIL, 1980), e a omissão desta em relação ao procedimento de responsabilização de terceiros, não há que se falar em contradição entre os diplomas normativos, mas uma relação de complementação, possibilitando ao intérprete aplicar uma norma de forma mais adequada.

Nessa perspectiva, comparando o IDPJ, previsto no Código Civil (BRASIL, 2002), com procedimento regulado pelo CPC (BRASIL, 2015), com o redirecionamento, previsto no CTN (BRASIL, 1966), e sem regulação do procedimento pela LEF, é possível identificar a semelhança da regra prevista no CTN com aquela prevista no CC e, ainda, ambas tratando de regras de direito material. Nesse sentido, as regras de responsabilização continuariam sendo aquelas previstas no CTN, apenas utilizando do procedimento previsto no CPC para tanto, haja vista sua maior compatibilidade com o ordenamento constitucional, daí, não há óbice para aplicação subsidiária do CPC.

3 AS GARANTIAS PROCESSUAIS PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Antes da Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988) (CRFB/1988), a jurisdição era vista apenas como um meio de se evitar a autotutela e a chamada “vingança privada”, atribuindo ao Estado o poder-dever de pacificar os conflitos (PINHEIRO, LUIZ; SCIOLLA, DANIELLA, 2016).

Contudo, após a CRFB/1988, em razão das garantias e direitos fundamentais que nela se positivaram, a jurisdição deixa de ser vista apenas como um poder-dever do Estado de solucionar conflitos e como meio de se evitar a autotutela, passando a ser instrumento de efetivação de direitos e garantias fundamentais, devendo proporcionar a todos os cidadãos o direito fundamental a um processo justo e atribuindo ao Estado-juiz o dever de proporcionar aos litigantes a solução mais justa possível para seus conflitos.

Certo é, que o Direito Processual, apesar de todas as suas peculiaridades, deve-se pautar nos princípios constitucionais, uma vez que a inobservância de tais garantias pode acarretar a nulidade dos atos processuais praticados ou até mesmo da integridade de um processo. A controvérsia na qual se funda este trabalho, é acerca das ações de execução fiscal, pois se tratando de ações de caráter executivo, pode incorrer-se em privilegiar o procedimento em detrimento do direito fundamental ao processo justo.

Entre as garantias processuais asseguradas constitucionalmente, merecem destaque nesta monografia: a ampla defesa e o contraditório, ambos elencados no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal (BRASIL, 1988); e o direito de não ser privado dos seus bens sem o devido processo legal, previsto no artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Houve uma mudança de paradigma Constitucional em relação ao direito processual, haja vista a nítida preocupação do legislador em atribuir ao Estado, o poder-dever de julgar as lides em substituição à vingança privada, mas estabelecendo limites, regras, procedimentos, princípios e garantias próprias, como forma de proteção dos direitos individuais frente à tutela jurisdicional.

Apesar de intrinsecamente relacionados, alguns autores criaram um conceito próprio para o contraditório e para ampla defesa.

O contraditório é definido pela maioria da doutrina como um instrumento de efetivação da ampla defesa, ou seja, em outras palavras seria um “primeiro passo” para que o acusado possa exercer seu direito amplo de se defender dos fatos que lhe estão sendo imputados, conforme entende Joaquim Canuto Mendes de Almeida:

A verdade atingida pela justiça pública não pode e não deve valer em juízo sem que haja oportunidade de defesa do indiciado. É preciso que seja o julgamento precedido de atos inequívocos de comunicação ao réu: de que vai acusado; dos termos precisos dessa acusação; e de seus fundamentos de fato (provas) e de direito. Necessário também é que essa comunicação seja feita a tempo de possibilitar a contrariedade: nisso está o prazo para conhecimento exato dos fundamentos probatórios e legais da imputação e para oposição da contrariedade e seus fundamentos de fato (provas) e de direito (ALMEIDA, 1973, p. 86).

Nesse mesmo sentido, Araújo Cintra, Ada Pellegrini e Candido Dinamarco ponderam que o contraditório é composto por dois elementos fundamentais: a informação e a reação. Segundo o entendimento desses processualistas, só é permitido ao juiz proferir uma sentença através de um processo dialético, devendo formar sua síntese através da “[...] soma da parcialidade das partes (uma representando a tese e a outra a antítese)” (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2009, p. 61-63), devendo ser consideradas inconstitucionais as normas que não respeitem o princípio do contraditório.

A ampla defesa, por sua vez, proporciona ao acusado usufruir de todos os meios de provas admitidas em direito para se defender das acusações que lhe são feitas, antes de ser proferida uma decisão judicial, ou seja, seria basicamente, verificar o que as partes de um processo têm a dizer.

Conforme, os ensinamentos de Vicente Greco Filho, é possível afirmar que a ampla defesa constitui cinco fundamentos básicos:

[...] a) ter conhecimento claro da imputação; b) poder apresentar alegações contra a acusação; c) poder acompanhar a prova produzida e fazer contraprova; d) ter defesa técnica por advogado, cuja função é essencial à Administração da Justiça (art. 133 [CF/88]); e e) poder recorrer da decisão desfavorável (GRECO FILHO, 2002, p. 147).

Desse modo, o direito ao contraditório e a ampla defesa são essenciais para efetivação de um processo justo no Estado Democrático de Direito, uma vez que são a base de todo o ordenamento jurídico, encontrando-se positivados no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).²

O princípio do devido processo legal de acordo com a maioria dos doutrinadores, é um “super princípio”, dentro do qual estão todas as demais garantias processuais

² 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; (BRASIL, 1988).

fundamentais, ou seja, o devido processo legal é uma composição de todas as demais garantias, as quais devem ser respeitadas durante todo o curso do processo para efetivação de um processo justo, na busca pela efetivação do direito material, conforme ensina José Baracho:

[...] o direito de ação e o direito de defesa judicial são assegurados aos indivíduos, de modo completo, por toda uma série de normas constitucionais que configuram o que se denomina de ‘due process of law’, processo que deve ser justo e leal (BARACHO, 2006, p. 67).

Assim, o devido processo legal também depende da concretização do direito ao contraditório, da ampla defesa e de todas as demais garantias processuais fundamentais durante o exercício da tutela jurisdicional para sua real efetivação. Em outras palavras, é uma série de procedimentos que devem ser seguidos sob pena de sua violação, ou seja, mesmo que apenas uma dessas garantias fossem violadas, o devido processo legal também estaria comprometido. Desse modo, encontra-se positivado no artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).³

Nesse sentido, a atividade jurisdicional não pode mais ser vista apenas como uma obrigação única e exclusiva do magistrado de solucionar o conflito, mas como um meio de efetivação de direitos, no qual todos os sujeitos envolvidos na relação processual deverão participar e colaborar.

É com fundamento nos artigos supracitados que se discutirá acerca das hipóteses de responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário e os meios que a Fazenda Pública vem utilizando para satisfação destes créditos nas ações de execução fiscal. Desse modo, será feita uma análise crítica do redirecionamento, haja vista que neste procedimento, na grande maioria das vezes, o redirecionado não está inscrito na Certidão de Dívida Ativa (CDA) e, conseqüentemente, não é citado para participar do processo administrativo, o que viola em tese, os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, uma vez que o sócio redirecionado somente vai ter ciência do processo executivo no momento em que for citado para adimplir a dívida sob pena de ser privado de seus bens.

Nesse contexto, observa-se que o redirecionamento vai de encontro com o Estado Democrático de Direito adotado pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), em que uma

³ 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:

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; (BRASIL, 1988).

supervalorização da celeridade nas ações de execução fiscal, por ser um processo de caráter executivo e de interesse público, pode ocasionar uma mitigação de certas garantias constitucionais, justificando-se em uma elevada supremacia do interesse coletivo sobre os interesses individuais.

Assim, seria incoerente este posicionamento, haja vista que o direito processual é matéria de ordem pública e, portanto, as garantias e direitos processuais constitucionalizados também são, precisando assim, serem respeitados por todos, inclusive pela Fazenda Pública na cobrança dos créditos tributários.

Nesse sentido, é possível identificar uma proteção relevante aos direitos fundamentais, especialmente os que se fazem presente na relação jurídico processual, uma vez que o processo deve ser instrumento de efetivação de direitos fundamentais e como meio adequado para efetivação de uma decisão de mérito justa, efetiva e em tempo razoável.

O Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), por exemplo, o qual foi instituído sob a égide da Constituição Federal (BRASIL, 1988), buscou efetivar e resguardar em diversos dispositivos, a proteção das garantias processuais que, como exemplo, é possível destacar o artigo 6º⁴ do referido diploma normativo, o qual não somente coaduna o direito fundamental ao processo justo, assim como também atribui a todos os sujeitos envolvidos no processo o dever de cooperar:

Desse modo, percebe-se a instrumentalidade do processo como forma de proteger as garantias individuais fundamentais, o que foi possível através da constitucionalização dos direitos fundamentais processuais, haja vista que o após a positivação de tais garantias, houve uma mudança de paradigma constitucional em relação ao direito processual, o qual passa a ser visto como um meio de efetivação de direitos fundamentais, e não mais apenas como meio de se evitar a vingança ou a autotutela.

É nesse mesmo sentido que as normas infraconstitucionais devem caminhar, na promoção e garantia desses direitos, estabelecendo procedimentos que corroboram e efetivem os direitos fundamentais previstos na Carta Magna, sob pena de serem declaradas inconstitucionais, ou ainda, para normas anteriores à sua promulgação, de não serem recepcionadas pela mesma, casos em que se enquadrariam a LEF e o CTN, tendo em vista que ambos são anteriores à Constituição Federal (BRASIL, 1988), uma vez que são de 1980 e 1966, respectivamente.

⁴ Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva (BRASIL, 2015).

Segundo os ensinamentos de Kelsen, o ordenamento jurídico é composto por um sistema de normas organizadas hierarquicamente. Sendo assim, as normas inferiores devem pautar seu fundamento nas normas superiores, não podendo, portanto, contrariá-las, sob pena de não serem reconhecidas como válidas. Ainda com base nos seus ensinamentos, as normas superiores são as normas fundantes, enquanto as normas inferiores são as normas fundadas, formando um sistema escalonado de normas de camadas distintas e, assim, as normas inferiores devem retirar sua validade da norma superior, conforme trata a seguir:

A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas sim uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto de conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental-pressuposta. A norma fundamental-hipotética, nestes termos é, portanto, o fundamento de validade último que constitui a unidade desta interconexão criadora (KELSEN, 1987. p. 240).

Porém, não se discute pela inconstitucionalidade ou não recepção das regras de responsabilização de terceiros previstas nos artigos 134 e 135 do CTN (BRASIL, 1966), pela Carta Magna, pois aqui entende-se que tais dispositivos tratam apenas de regras de direito material, semelhantes aquelas previstas no Código Civil. A discussão sobre constitucionalidade reside no procedimento adotado no processo de execução fiscal, pela Fazenda Pública, para responsabilização de terceiros pelo crédito tributário, haja vista que o simples redirecionamento da dívida, sem a devida oportunidade de defesa, demonstra séria violação dos princípios e garantias processuais fundamentais previstas na Constituição. Conforme os ensinamentos de Jorge Miranda, a inconstitucionalidade e a constitucionalidade refletem basicamente um conceito de relação, assim, “a relação que se estabelece entre uma coisa – a Constituição – e outra coisa – um comportamento – que lhe está ou não conforme, que com ela é ou não compatível, que cabe ou não no seu sentido” (MIRANDA, 2001, p. 273-274).

Portanto, observa-se que com a promulgação da Constituição Federal (BRASIL, 1988), houve uma constitucionalização de direitos e garantias individuais processuais, cujo objetivo principal é impedir arbitrariedades do poder de coerção estatal na solução das lides, em face dos indivíduos litigantes. Assim, as leis infraconstitucionais posteriores a Constituição, devem reforçar o novo conceito de jurisdição decorrente do Estado Democrático de Direito, suplementando o ordenamento constitucional na proteção dos direitos fundamentais processuais, como, por exemplo, o incidente da desconsideração da

personalidade jurídica, discutido neste trabalho e previsto no CPC (BRASIL, 2015), o qual estabelece a suspensão do processo principal para discussão do incidente em apartado, o que possibilita aos sócios ou administradores de empresas produzirem as provas necessárias para provar que não agiram com dolo ou culpa, infração de lei, estatutos, contratos sociais ou confusão patrimonial.

4 AS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL: CONCEITO, NATUREZA JURÍDICA, PROCEDIMENTOS E FINALIDADES

As ações de execução fiscal são regidas pela Lei nº 6.830/80 (BRASIL, 1980). Trata-se de um procedimento especial utilizado pela Fazenda Pública para cobrar o crédito tributário dos contribuintes inadimplentes e demais créditos de natureza não tributária, seja decorrente de indenizações devidas à Fazenda Pública ou créditos contratuais.

A utilização de um procedimento especial pela Fazenda Pública fundamenta-se na natureza do crédito tributário, o qual decorre do recolhimento de tributos pelos Entes Federativos, portanto, de interesse público e coletivo. Assim, segundo Hugo Machado de Brito, “[...] denomina-se execução fiscal a ação de que dispõe a Fazenda Pública para a cobrança de seus créditos, sejam tributários ou não, desde que inscritos como dívida ativa” (MACHADO, 2003, p. 424).

Desse modo, o processo de execução fiscal instrumentaliza-se na existência de um título executivo extrajudicial, conhecido por CDA (certidão de inscrição em dívida ativa). A inscrição do crédito em dívida ativa é um ato administrativo posterior ao lançamento, que é o ato constitutivo deste crédito e, também, declaratório, uma vez que declara a ocorrência do fato gerador e a incidência do tributo, o tornando líquido, certo e reconhecendo o sujeito passivo, conforme previsto no artigo 142 do CTN:

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 (BRASIL, 1966).

Sendo assim, apenas ocorre a inscrição em dívida ativa quando a obrigação não é cumprida e ocorre o inadimplemento da obrigação tributária, a qual constitui uma relação de direito público e pessoal, em que pelo menos a obrigação tributária principal, em regra, é classificada como uma prestação de dar, ou seja, uma vez que o contribuinte pratica o fato gerador, este deverá pagar tributo incidente. Nesse sentido, a dívida tributária não recai sobre o contribuinte, mas sim sobre o seu patrimônio, conforme os ensinamentos de Maury Ângelo Bottesini e Odmir Fernandes:

[...] a execução fiscal, se faz sobre o patrimônio do devedor, porque ele responde com seus bens presentes e futuros pelo cumprimento da obrigação, que ordinariamente é o crédito exequendo, ou a dívida do sujeito passivo para com o credor, que é o autor da ação de execução (BOTTESINI, 2018, p.45).

O processo tem início quando a Procuradoria da Fazenda (Nacional, Estadual ou Municipal), encaminha para o Poder Judiciário uma petição inicial baseada na CDA, haja vista que tal título goza de presunção de certeza e liquidez.

Como se trata de um título executivo extrajudicial previsto em lei, é necessário que a CDA que lastreia o processo de execução fiscal cumpra alguns requisitos legais, sob pena de nulidade, haja vista que, nulo título, nula será a execução fiscal, assim prevê o artigo 2º da LEF:

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;

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.

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente (BRASIL, 1980).

Em complementação às disposições do artigo supracitado, outros requisitos de validade para CDA podem ser verificados nos artigos 202 e 203 CTN:

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.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada (BRASIL, 1966).

Como é possível entender a partir da leitura dos dispositivos supracitados, um dos requisitos essenciais de validade da CDA é a indicação do nome do devedor e, sendo o caso, dos co-responsáveis, sob pena de nulidade do título, o que acarretaria também a nulidade do processo da ação execução fiscal.

Dessa forma, apresentada a petição da ação de execução fiscal pelo Fisco, o devedor será citado e dá-se o prazo de 5 (cinco) dias para que ele pague o débito ou nomeie bens para garanti-lo, sob pena de haver seu patrimônio penhorado.

Quando o Fisco ajuíza ação execução fiscal em face do contribuinte, este possui quatro meios de se defender da tutela executiva, quais sejam, a exceção de pré-executividade, os embargos à execução fiscal, a ação anulatória e o mandado de segurança repressivo.

A exceção de pré-executividade não possui previsão legal, portanto, trata-se de uma construção da doutrina e da jurisprudência. Tal mecanismo, é um meio de defesa do executado, no qual não é exigido a garantia prévia do juízo, mas possui dois requisitos que precisam ser cumpridos cumulativamente para seu cabimento: tratar-se de matéria de ordem pública e não precisar de dilação probatória. Ressalta-se que a dilação probatória não significa que o executado não precisa provar nada, mas sim que não poderá produzir prova durante o processo, pois as provas pré-constituídas, trazidas anexas à petição inicial, devem ser suficientes para lhe garantir o direito. Portanto, trata-se de um meio de defesa incidental no processo e não de uma ação própria. Assim, deve ser requerida por meio de petição simples.

Desse modo, entende Darlan Barroso:

[...] a objeção ou exceção de pré-executividade é um meio de defesa incidental, em que o executado, munido de prova documental e sem a necessidade de dilação probatória, provoca o julgador dentro do processo de execução para argüir questão de ordem pública relativa às condições da ação ou a pressupostos processuais, isso sem necessidade de embargos (BARROSO, 2007, p. 334).

Assim como a doutrina, a jurisprudência também já sedimentou o seu entendimento acerca da possibilidade de utilizar o incidente processual de exceção de pré-executividade em matéria tributária, devendo proceder a aplicação da Súmula 393 do STJ, no seguinte sentido:

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

1. A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória. 2. Conforme

assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução. 3. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC (BRASIL, 2009a). Súmula 393 - A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória (Súmula 393, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009), (BRASIL, 2009a).

Já os embargos à execução fiscal é outro meio de defesa do executado, no qual ele poderá alegar qualquer matéria de defesa. Trata-se de uma ação autônoma, em autos apartados, que deverão ser apensados aos autos da execução fiscal. No entanto, para oferecer essa defesa, o executado precisará garantir o juízo, que será considerado como pressuposto de validade para o recebimento da ação, conforme previsto no artigo 16 da LEF:

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;

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 (BRASIL, 1980).

Entretanto, é possível encontrar na jurisprudência decisões que permitem ao executado se defender por meio dos embargos à execução fiscal sem a garantia do juízo ou com garantia parcial, nos casos em que o contribuinte não tenha a possibilidade de garantir o juízo, tendo em vista o princípio da inafastabilidade da jurisdição, previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), e, ainda, se o contribuinte fosse obrigado sempre a garantir o juízo, tal medida restringiria o seu direito de acesso à justiça.

Assim, a jurisprudência mais recente tem caminhado no seguinte sentido:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. EXECUTADO. BENEFÍCIO DA JUSTIÇA GRATUITA. PATRIMÔNIO. INEXISTÊNCIA. HIPOSSUFICIÊNCIA. EXAME. GARANTIA DO JUÍZO. AFASTAMENTO. POSSIBILIDADE.

[...]

4. A Constituição Federal de 1988, por sua vez, resguarda a todos os cidadãos o direito de acesso ao Poder Judiciário, ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, CF/88), tendo esta Corte Superior, com base em tais princípios constitucionais, mitigado a obrigatoriedade de garantia integral do crédito executado para o recebimento dos embargos à execução fiscal, restando o tema, *mutatis mutandis*, também definido na Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.127.815/SP, na sistemática dos recursos repetitivos. 5. Nessa linha de interpretação, deve ser afastada a exigência da garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal, caso comprovado inequivocadamente que o devedor não possui patrimônio para garantia do crédito exequendo. 6. Nada impede que, no curso do processo de embargos à execução, a Fazenda Nacional diligencie à procura de bens de propriedade do embargante aptos à penhora, garantindo-se posteriormente a execução. 7. Na hipótese dos autos, o executado é beneficiário da assistência judiciária gratuita e os embargos por ele opostos não foram recebidos, culminando com a extinção do processo sem julgamento de mérito, ao fundamento de inexistência de segurança do juízo. 8. Num raciocínio sistemático da legislação federal aplicada, pelo simples fato do executado ser amparado pela gratuidade judicial, não há previsão expressa autorizando a oposição dos embargos sem a garantia do juízo. 9. In casu, a controvérsia deve ser resolvida não sob esse ângulo (do executado ser beneficiário, ou não, da justiça gratuita), mas sim, pelo lado da sua hipossuficiência, pois, adotando-se tese contrária, "tal implicaria em garantir o direito de defesa ao "rico", que dispõe de patrimônio suficiente para segurar o Juízo, e negar o direito de defesa ao "pobre". 10. Não tendo a hipossuficiência do executado sido enfrentada pelas instâncias ordinárias, premissa fática indispensável para a solução do litígio, é de rigor a devolução dos autos à origem para que defina tal circunstância, mostrando-se necessária a investigação da existência de bens ou direitos penhoráveis, ainda que sejam insuficientes à garantia do débito e, por óbvio, com observância das limitações legais. 11. Recurso especial provido, em parte, para cassar o acórdão recorrido. (REsp 1487772/SE, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/05/2019, DJe 12/06/2019), (BRASIL, 2019a), grifos nossos.

Outra característica presente nos embargos à execução fiscal, é que o mesmo não possui efeito suspensivo, ou seja, não tem o efeito de paralisar a ação execução fiscal já em curso. Contudo, o juiz poderá atribuir o efeito suspensivo a requerimento do embargante, desde que verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes, conforme previsão do art. 919, §1º, do CPC (BRASIL, 2015).

A ação anulatória que também é outro meio de defesa executado, possui previsão legal no artigo 38 da LEF (BRASIL, 1980). Uma leitura prévia do referido dispositivo poderia levar a conclusão de que a citada ação somente poderia ser ajuizada após a judicialização da cobrança, ou seja, depois de interposta a respectiva ação de execução fiscal pela Fazenda Pública. Contudo, o STJ já discutiu a matéria, entendendo pelo cabimento da ação anulatória mesmo antes da propositura da ação execução fiscal, conforme o seguinte entendimento:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO LANÇAMENTO POSTERIOR À PROPOSITURA DO EXECUTIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. POSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE MATÉRIA DE FATO. ÓBICE DA SÚMULA 07/STJ. 1. **O ajuizamento de ação anulatória de lançamento fiscal é direito constitucional do devedor - direito de ação -, insuscetível de restrição, podendo ser exercido tanto antes quanto depois da propositura da ação exacional, não obstante o rito previsto para a execução contemple a ação de embargos do devedor como instrumento hábil à desconstituição da obrigação tributária, cuja exigência já esteja sendo exercida judicialmente pela Fazenda Pública.** (Precedentes: REsp 854942/RJ, DJ 26.03.2007; REsp 557080/DF, DJ 07.03.2005; REsp 937416/RJ, Rel. Ministro Luiz Fuz, DJ. 16/06/2008) 2. Os embargos à execução não encerram o único meio de insurgência contra a pretensão fiscal na via judicial, porquanto admitem-se, ainda, na via ordinária, as ações declaratória e anulatória, bem assim a via mandamental. 3. A fundamental diferença entre as ações anulatória e a de embargos à execução subjaz exatamente na possibilidade de suspensão dos atos executivos até o seu julgamento. 4. A ação anulatória, por seu turno, para que tenha o efeito de suspensão do executivo fiscal, assumindo a mesma natureza dos embargos à execução, faz-se mister que seja acompanhada do depósito do montante integral do débito exequendo, porquanto, ostentando o crédito tributário o privilégio da presunção de sua legitimidade, nos termos do art. 204, do CTN. 5. A suspensão de sua exigibilidade se dá nos limites do art. 151 do mesmo Diploma legal. Precedentes unânime: AgRg no REsp. n.º 701729/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJ. 19/03/2009, REsp n.º 747.389/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 19/09/2005; REsp n.º 764.612/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ de 12/09/2005; e REsp n.º 677.741/RS, Rel. Min. Teori Albino. (REsp N.º 1.136.282 – SP, Rel. MINISTRO LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 03/12/2009, DJe. 05/02/2010), (BRASIL, 2009b), grifos nossos.

Esta ação anulatória tem o objetivo de invalidar/anular o crédito tributário, portanto, busca anular qualquer ato administrativo ou judicial referente ao crédito tributário. Outro ponto controverso da referida ação, é acerca da exigência de depósito prévio como condição de procedibilidade, o que já foi decidido como inconstitucional pelo STF, pelo fundamento de que, se tratando de uma ação de conhecimento, não é possível excluir da apreciação do Poder Judiciário, tendo em vista os princípios da inafastabilidade e do acesso à justiça.

O último meio de defesa do executado, é o mandado de segurança, previsto constitucionalmente no artigo 5º da Constituição Federal (BRASIL, 1988), e também regulado pela Lei nº 12.016 (BRASIL, 2009). Trata-se de um meio de defesa que objetiva resguardar direito líquido e certo, ameaçado ou violado por autoridade pública ou por aquele que esteja no exercício de funções desta natureza. Ademais, esta ação só é cabível quando não for possível outro remédio constitucional. O mandado de segurança pode ser classificado de

acordo com o momento de sua impetração: repressivo e preventivo. O preventivo é quando ainda não houve violação do direito, e o repressivo é quando já ocorreu a violação de um direito líquido e certo. Sendo assim, como já está em curso a ação de execução fiscal, que busca invadir o patrimônio do contribuinte para forçar o cumprimento da obrigação tributária, o mandado de segurança cabível, nesse caso, é o repressivo, com o objetivo de cessar a invasão patrimonial. Assim, nesta ação também não é possível a produção de provas.

Mesmo diante desses meios de defesa, um dos problemas que pode ser encontrado é quanto à natureza da ação de execução fiscal, uma vez que a mesma não possibilita a discussão do direito material, mas apenas busca satisfazer o direito do credor, que é o adimplemento do crédito tributário, e não sendo o meio para se discutir a sua mensuração, constituição, ou declaração, tendo em vista a presunção de certeza e liquidez da CDA, que é o título executivo extrajudicial que dá início ao processo de execução fiscal.

Dessa forma entende Hugo de Brito Machado:

No processo de execução não ocorre a composição do litígio, porque este não existiu ou já foi composto em precedente processo de conhecimento. Por isto mesmo, a propositura do processo de execução só é possível quando se dispõe de um título, cuja formação pode ser judicial, como é o caso da sentença proferida em um processo de conhecimento, ou extrajudicial, um documento ao qual a lei atribui essa qualidade, como é o caso da certidão de inscrição da dívida ativa tributária. Quem promove um processo de execução, portanto, já dispõe de um título executivo. Isto quer dizer que não vai a juízo questionar o seu direito. Vai pedir providências ao juiz para fazê-lo valer. Não pede decisão sobre uma controvérsia. Pede providências concretas para que seu direito se torne efetivo (MACHADO, 2011, p. 476).

Nesse sentido, o problema encontrado é quando a pessoa responsável pelo crédito tributário é pessoa jurídica, e ocorre o inadimplemento do crédito tributário, e o patrimônio especial não é suficiente para adimplir a obrigação, necessitando redirecionar a cobrança para os terceiros responsáveis, previstos no artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966), visto que na maioria das vezes essas pessoas não participaram do processo administrativo, e não agiram como dolo ou culpa, portanto, não deveriam ser responsáveis pelo crédito tributário, e muito menos surpreendidas com um processo de execução fiscal, em que não se discute o crédito, mas somente objetiva o adimplemento da obrigação.

É importante compreender que o redirecionamento previsto no CTN trata-se de uma exceção a regra de responsabilidade tributária, uma vez que se imputa à responsabilidade à terceiros que, em regra, não responderiam pelo crédito tributário.

Portanto, é preciso que na CDA conste o nome do responsável e de co-responsáveis, se for o caso e, ainda, que os mesmos tenham participado devidamente do

processo administrativo, sob pena de acarretar um ônus excessivo ao executado, vez que precisaria garantir o juízo da execução, se assim for, para se defender por meio dos embargos, o qual é o meio de defesa na presente ação de execução fiscal que lhe permite se defender de toda a matéria de direito.

Ademais, é preciso tomar muito cuidado na aplicação do instituto, pois uma aplicação extensiva, pode gerar uma onerosidade excessiva ao sujeito passivo, o qual deverá comprovar que não incorreu nas hipóteses legais, não sendo possível haver uma inversão do ônus da prova e, conseqüentemente, presunção de culpa do redirecionado.

Sabe-se que a LEF trata de um conjunto de regras especiais destinados à satisfação dos créditos da Fazenda Pública, fundamentando-se na promoção do interesse coletivo inerente à arrecadação dos recursos públicos, portanto, sua finalidade principal é garantir a celeridade dos processos da Fazenda Pública.

Entretanto, ocorre que por se tratar de um processo executivo, em que não se objetiva discutir o direito material, mas sim satisfazer o direito do credor, que é o adimplemento do crédito tributário, o simples redirecionamento da ação de execução para terceiros pode-se tornar excessivamente oneroso para este se defender do ônus que lhe está sendo incumbido, mesmo nos casos em que sejam co-obrigados listados na CDA, haja vista que os meios de defesa são limitados aos supracitados.

Nessa seara, nos casos em que a Fazenda Pública incluir o nome do co-responsável, quando a mesma requerer o redirecionamento, irá ocorrer uma inversão do ônus da prova, atribuindo ao redirecionado o dever provar que não incorreu nas hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros.

Por isso, os meios de defesa do redirecionado frente à ação de execução fiscal são limitados aos embargos à execução e ação anulatória, visto que tanto o mandado de segurança repressivo, quanto na exceção de pré-executividade, não será possível a dilação probatória que o mesmo irá necessitar para se defender do ônus que lhe foi incumbido e provar que não praticou nenhuma das hipóteses legais.

Portanto, mesmo nos casos em que houver a indicação do co-responsável na CDA, especialmente quando não houver participação do mesmo no processo administrativo, ocorrerá uma onerosidade excessiva do redirecionado, haja vista que, se for o caso, este irá precisar garantir o juízo para se defender de toda a matéria de direito, o que seria uma forma de privar o contribuinte de seus bens sem o devido processo legal e, ocorrendo ainda, uma inversão do ônus da prova, atribuindo ao contribuinte o dever de provar que não incorreu em nenhuma das hipóteses legais.

5 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS: A CONSTITUCIONALIDADE DO REDIRECIONAMENTO E DO INCIDENTE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Em regra, o sujeito passivo da relação jurídica tributária que pratica o fato gerador, também possui a obrigação de pagar o crédito tributário.

Contudo, existem algumas situações específicas, descritas em lei, que atribuem a responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário à terceiros, que em regra, não praticam o fato gerador, mas dependendo da situação concreta, se tornam responsáveis pelo cumprimento da obrigação.

É nesse contexto que surge a necessidade de se discutir o procedimento cabível para imputar a responsabilidade tributária para terceiros, quais sejam, o redirecionamento e o incidente da desconsideração da personalidade jurídica, levando em consideração as garantias processuais fundamentais positivadas na Constituição Federal (BRASIL, 1988).

5.1 O Redirecionamento nas Ações de Execução Fiscal

Como mencionado acima, existem algumas hipóteses que a responsabilidade tributária será transferida para outras pessoas que, em regra, não praticaram o fato gerador, mas em decorrência de previsão legal, serão responsáveis pelo crédito tributário. Dessa forma, trata-se de um procedimento dentro do processo de execução fiscal, utilizado pela Fazenda Pública para incluir no polo passivo do processo executivo, terceiros que agiram com dolo durante o exercício da atividade econômica e não adimpliram as obrigações tributárias da empresa.

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, para que ocorra o redirecionamento da ação de execução fiscal, é preciso a demonstrar que:

[...] (a) a apuração da responsabilidade no processo administrativo, que culmina com a inclusão do nome do responsável na respectiva CDA; ou (b) o desaparecimento irregular da sociedade; ou, ainda, (c) a prática de atos contrários à lei ou aos estatutos, devidamente comprovada em juízo pela Fazenda exequente. Não basta simples petição transcrevendo o art. 135 do CTN e pedindo o redirecionamento, e o despacho que determina o seguimento da execução contra os diretores ou gerentes da pessoa jurídica, fora das hipóteses 'a', 'b' e 'c' antes mencionadas, é desacertado, desafiando agravo de instrumento (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 251).

A hipótese de responsabilidade de terceiros, objeto desta monografia, é o redirecionamento previsto nos artigos 134 e 135 do CTN:

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 (BRASIL, 1966).

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 (BRASIL, 1966).

De acordo com estes dispositivos, com destaque para o *caput* do artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966), os denominados terceiros, somente serão responsabilizados pessoalmente pelos créditos tributários, nos casos em que tenha sido praticados atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nesse sentido, este dispositivo ainda aparenta tratar de uma hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, semelhante à hipótese prevista no artigo 50 do Código Civil (BRASIL, 2002), uma vez que também configura uma espécie de punição para aquele que age com abuso de direito, e não uma mera responsabilização por insuficiência de patrimônio, pois se assim fosse, o legislador não se valeria da expressão “nos casos”, ou seja, trouxe uma exceção depois de definida a regra.

Assim, tendo sido o redirecionamento tratado apenas pelo CTN (BRASIL, 1966) e não pela LEF (BRASIL, 1980), este demonstra tratar de uma regra de direito material, uma vez que o CTN não dispõe o modo como deverá ser realizado esse procedimento, mas apenas estabelece as hipóteses de extensão da responsabilidade tributária.

Contudo, a regra prevista no artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966), não trata de uma hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, mas de situações em que deverá ocorrer a responsabilidade pessoal de terceiros pela prática de atos definidos em lei.

Entretanto, a Lei de Execução Fiscal, Lei nº 6.830 (BRASIL, 1980), que disciplina todo o procedimento de cobrança do fisco, não trata do redirecionamento previsto no artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966), o que deixa uma lacuna na aplicação do instituto.

Sendo assim, a referida lei prevê em seu artigo 1º, a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), nas ações de execução fiscal, portanto, possibilitando a aplicação de uma regra geral ao procedimento especial, conforme abaixo:

Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil (BRASIL, 1980).

Nesse contexto, como não há previsão do redirecionamento na LEF (BRASIL, 1980), disciplinando a forma que deverá ser realizado este procedimento durante o processo executivo, não haveria óbice para aplicação subsidiária do CPC (BRASIL, 2015), uma vez que este trata do procedimento de instauração do IDPJ, previsto no Código Civil (BRASIL, 2002), o qual é semelhante ao redirecionamento previsto no CTN (BRASIL, 1966), e tendo em vista ainda sua compatibilidade com a Constituição.

Portanto, para haver a possibilidade de redirecionar a cobrança do crédito tributário, o Ente da Federação deve comprovar que essas pessoas mencionadas no artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966), agiram com abuso ou excesso de poderes, o que deve ser realizado também no âmbito do processo administrativo tributário, momento em que se oportuniza ao terceiro redirecionado se defender do ônus que está sendo lhe incumbido, proporcionando isso, está se privilegiando os princípios basilares do Estado Democrático de Direito, quais sejam, da ampla defesa e do contraditório.

Nesse mesmo sentido, discorre Humberto Teodoro Junior:

Com relação à corresponsabilidade de terceiros pelos créditos tributários inscritos em nome de outrem, o que não se sabe, antes do regular processo administrativo de lançamento e inscrição do crédito também contra o possível corresponsável, é justamente se o terceiro apontado é, ou não, um legítimo responsável tributário. É precisamente, portanto, sua qualidade de responsável tributário que está a reclamar acerto antes do ingresso da Fazenda em juízo executivo, pois do contrário estar-se-ia admitindo execução forçada sem título executivo e, conseqüentemente, sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar, sob coação estatal de medidas executivas concretas, imediatas e definitivas (TEODORO JUNIOR, 2002, p.28).

Da mesma maneira, entende Hugo Machado de Brito:

[...] não se pode imputar ao diretor, administrador ou sócio-gerente a prática de ato contrário à lei societária ou ao contrato social sem ofertar-

lhe oportunidade de defesa, nem tampouco sem a prévia instauração de processo administrativo específico para esse fim (MACHADO, 2000, p. 142/143).

Desse modo, entende-se que não é possível, nem razoável, redirecionar a execução para os sócios no âmbito do processo executivo, haja vista que o título fundante da ação execução fiscal é a CDA, portanto, o nome do redirecionado deve constar neste documento, comprovando assim que o mesmo participou do processo administrativo e, ainda, que lhe foram proporcionadas as devidas oportunidades de defesa fora do processo judicial.

É nesse sentido que o redirecionamento demonstra ser incompatível com algumas garantias e direitos fundamentais positivadas na Carta Magna, quais sejam, o direito de não ser privado dos seus bens sem o devido processo legal, o direito ao contraditório e a ampla defesa.

No redirecionamento da ação de execução fiscal, principalmente nos casos em que o redirecionado não consta na CDA e, conseqüentemente, não participou do processo administrativo, é nítida a violação das garantias supracitadas, pois mesmo que o redirecionamento se justifique em uma das hipóteses previstas no CTN, haverá onerosidade excessiva para o contribuinte, haja vista que, em regra, para oferecer defesa, o redirecionado deverá garantir o juízo da execução, sob pena de ter seus bens penhorados. Portanto, nesta situação, o executado estará sendo privado dos seus bens, sem ao menos lhe ser oferecida a oportunidade de apresentar defesa e, ainda que garanta o juízo e ganhe os embargos à execução, sofrerá uma privação temporária de seus bens, um ônus que não deveria suportar antes do devido processo legal. Sendo assim, somente é possível identificar a ocorrência de presunção de culpa do redirecionado em relação aos atos praticados como sócio, administrador ou empregado da empresa, nos casos em que agir com dolo fraude ou simulação, conforme o entendimento jurisprudencial:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESSALVA DO PONTO DE VISTA DO RELATOR: DEVER DE CABAL DEMONSTRAÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA DE QUE A EMPRESA NÃO FUNCIONA NO LOCAL INDICADO NOS REGISTROS FISCAIS QUE, À MINGUA DE OUTROS ELEMENTOS INDICIÁRIOS, É INSUFICIENTE PARA O PRONTO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. INVIABILIDADE DA INVERSÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO. APLICAÇÃO, NO ENTANTO, DA SÚMULA 435 DO STJ. AGRAVO INTERNO DO PARTICULAR A QUE SE NEGA PROVIMENTO. **1. A Primeira Seção desta Corte Superior, no julgamento do REsp. 1.101.728/SP, de relatoria do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, publicado em 23.3.2009, submetido ao rito do**

art. 543-C do CPC/1973, firmou o entendimento de que o redirecionamento da Execução Fiscal contra o sócio-gerente da empresa somente é cabível quando comprovado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da sociedade. 2. A Súmula 435 do STJ diz que se presume dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente. 3. A inteligência que se deve ter desse enunciado é de que a não localização da empresa no endereço fiscal é indício de sua dissolução irregular, mas, independente de qualquer outro elemento, é Superior Tribunal de Justiça insuficiente para o pronto redirecionamento da execução fiscal, que depende de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como da comprovação do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio, a teor dos arts. 134 e 135 do CTN. 4. Existem julgados desta Corte Superior afirmando que a mera devolução do Aviso de Recebimento (AR-Postal) sem cumprimento não basta à caracterização de dissolução irregular. Esse entendimento pode ser estendido para outros tipos de certificação, inclusive aquela feita pelo Meirinho (AgRg no REsp. 1.075.130/SP, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 2.12.2010 e AgRg no REsp. 1.129.484/SP, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 26.3.2010). 5. A maioria dos integrantes da Primeira Turma, todavia, entendeu pela aplicação da Súmula 435 do STJ em casos tais, razão pela qual, considerando a função constitucional desta Corte de uniformização da jurisprudência pátria, ressalvo meu ponto de vista para acompanhar o entendimento sufragado por esta Turma e manter, no caso, o redirecionamento da Execução Fiscal. 6. Agravo Interno do Particular a que se nega provimento. (AgInt no AREsp 1477111/SE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/05/2020, DJe 14/05/2020), (BRASIL, 2020a), grifos nossos.

Nesse sentido, cabe a Fazenda Pública demonstrar que o redirecionado incorreu em uma das hipóteses legais de responsabilidade pessoal, previstas no artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966), antes mesmo de incluir seu nome no título executivo como co-obrigado, devendo lhe proporcionar os meios de defesa cabíveis no âmbito do processo administrativo tributário.

Portanto, ainda que o redirecionado tenha sido indicado na CDA, não é possível ocorrer a presunção de culpa, visto que as hipóteses de responsabilidade de terceiros previstas no CTN, não é a regra, mas sim a exceção, sendo que o simples redirecionamento do processo executivo pode acarretar uma inversão do ônus da prova, e o mais correto seria a discussão dessa responsabilidade no processo judicial.

5.2 O Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica

O incidente da desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ), possui sua previsão legal no Art. 50 do Código Civil (BRASIL, 2002), mas seu procedimento legal ganhou compatibilidade com a Constituição Federal (BRASIL, 1988), com a entrada em vigor

do Código de Processo Civil, sendo que este regulou o procedimento nos artigos 133/137 (BRASIL, 2015).

Este incidente possui o mesmo objetivo do redirecionamento, que é desconsiderar a proteção patrimonial das pessoas naturais que estão responsáveis pela atividade empresarial, e atingir o patrimônio dos sócios, nos casos em que houver abuso de direito, infração à lei ou contrato social.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica, regulada pelos artigos 133 ao 137 do CPC (BRASIL, 2015), autoriza o magistrado desconsiderar a autonomia da sociedade para alcançar o patrimônio dos sócios. Desse modo, objetiva-se tornar ineficaz os atos fraudulentos realizados pela pessoa jurídica, quando forem praticados em descumprimento à função social da empresa. Sendo assim, seria essa uma exceção à regra de preservação da personalidade jurídica e da responsabilidade civil da sociedade, dependendo do preenchimento de certos requisitos (DONIZETTI, 2016).

Nesta perspectiva, uma boa parte da doutrina e jurisprudência rebatem a ideia de incompatibilidade deste incidente com a o Processo Tributário, haja visto que este possui regramento próprio e, sendo assim, pelo princípio da especialidade não se aplicaria o IDPJ nas ações de execução fiscal, principalmente pela lógica de celeridade da LEF (BRASIL, 1980).

Em síntese, o IDPJ exige um procedimento próprio, apartado e apensado aos autos do processo principal, possibilitando a discussão da matéria antes de prosseguir com o processo, momento em que deverá ser comprovado o abuso de direito, a infração de lei, contrato social ou estatuto por parte dos sócios, portanto, possibilitando que pessoa física, a qual se deseja atingir o patrimônio, a possibilidade de se desincumbir do ônus que lhe está sendo atribuído, antes de privá-la de seus bens para adimplir obrigações de outrem.

A instauração do IDPJ não requer a propositura de uma nova ação autônoma para discutir o mérito, mas apenas a instauração de um incidente processual, que deverá ser prévio à resolução da lide, suspendendo o processo, a fim de se discutir, se houve ou não, no caso específico, o abuso de poder ou desvio de finalidade, uma vez que para haver a desconsideração pelo Código Civil (BRASIL, 2002), são necessários dois requisitos: o requisito objetivo, que consiste na insolvência patrimonial; e o requisito subjetivo, que consiste na confusão patrimonial, desvio de finalidade ou abuso de poder, conforme previsto no artigo 50 do Código Civil (BRASIL, 2002).

Observa-se que de acordo com o artigo 134, § 3º, do CPC (BRASIL, 2015), que a instauração do incidente é causa de suspensão do processo, ressalvado o disposto pelo § 2º do mesmo dispositivo, que são os casos em que a instauração do incidente for requerida na

petição inicial, pois, nesse caso, será citado o sócio ou a pessoa jurídica, dispensando a instauração do incidente.

Caso seja instaurado o incidente de descon sideração, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para se manifestar no prazo de 15 (quinze) dias, momento que também será possível ao mesmo produzir as provas cabíveis e se desincumbir do ônus que lhe está sendo atribuído, antes de ter seu patrimônio invadido para cumprir a obrigação de pagar, conforme previsto no artigo 135 do CPC (BRASIL, 2015).

É por essa razão que a instauração do IDPJ nas ações de execução fiscal vem sendo defendida por uma boa parte da doutrina e jurisprudência, tendo em vista sua completa compatibilidade com os fundamentos do Estado Democrático de Direito e seu reforço aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Nesse sentido discorre Hugo de Brito Machado Segundo:

Duas considerações especiais, a esse respeito, são relevantes. A primeira é a de que, sempre que se responsabiliza Sócio ou dirigente de pessoa jurídica por um débito que seria desta, está-se, de algum modo, descon siderando sua personalidade, ainda que isso não seja feito de maneira integral. Por isso, e para corrigir a distorção que é transformar o processo de execução em um processo de conhecimento (sem que se ajustem aos pressupostos tratados à responsabilização de terceiros), é que se considera pertinente a aplicação do incidente previsto no art. 133 do CPC / 2015. A segunda é a de que o incidente consiste apenas em instrumento de ordem processual. Os requisitos, material de direito, que ensejam uma responsabilização continue sendo aquele produto no CTN, notadamente em seus arts. 134 e 135. Negar a aplicação do incidente, nessa ordem de ideias, significa apenas negar ao pretense corresponsável um ambiente no qual sua responsabilidade possa ser apurada de maneira mais adequada, com atenção as suas garantias constitucionais processuais, sem nenhum benefício direto para a Fazenda, o que não parece justificável (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 249).

No mesmo sentido, a jurisprudência do STJ, conforme julgado pela Primeira Turma no Resp. nº 1775.269/PR , permitiu a aplicação do IDPJ em execução fiscal para atingir o patrimônio de empresas que compõe um grupo econômico, tendo em vista que não ficou comprovada nenhuma das hipóteses legais de redirecionamento (BRASIL, 2019b).

No entanto, a maior parte da jurisprudência não concorda com esse entendimento, conforme julgado pela Segunda Turma do STJ no Resp. nº 1.780.413 – PR, fundamentando principalmente no princípio da especialidade, pois o CPC somente seria aplicável às relações civis, e o Código Tributário Nacional, por ser norma especial e possuir procedimento próprio (LEF), o mesmo deverá ser aplicado e, sendo assim, entende-se que haveria um conflito de normas, que deverá ser solucionado pela especialidade (BRASIL, 2019c).

O argumento supracitado é facilmente desconstruído, não havendo que se falar em conflito de normas, pois a LEF não regula o procedimento previsto no artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966), portanto, a lei reguladora do procedimento da Fazenda Pública é omissa acerca do instituto. Sendo assim, o artigo 1º da LEF (BRASIL, 1980), prevê a aplicação subsidiária do CPC as ações de execução fiscal, devendo sua aplicação proceder nos casos em que esta for silente.

Assim, cabe a lei prever a hipótese de aplicação e estabelecer os requisitos para sua instauração, e compete a lei processual regular o procedimento de forma compatível com as garantias processuais constitucionais.

Ademais, a hipótese prevista no CTN (BRASIL, 1966), é semelhante a hipótese prevista no Código Civil (BRASIL, 2002), pois ambos dispositivos estabelecem a necessidade de comprovação dos requisitos objetivos e subjetivos para responsabilização dos sócios administradores, quais sejam, a insolvência/descumprimento da obrigação e o dolo/abuso de direito, repectivamente.

Desse modo, observa-se que não há nenhum óbice para a aplicação subsidiária do CPC nesses casos, pois a lei que regula o procedimento especial da Fazenda Pública é completamente omissa acerca do procedimento de aplicação do instituto.

Outro ponto favorável para aplicação deste incidente em matéria tributária pode ser encontrado no artigo 134 do CPC (BRASIL, 2015), onde o legislador destacou ser possível a instauração do IDPJ em todas as fases do processo, com destaque para a parte final do artigo, que prevê a possibilidade de sua instauração inclusive na execução fundada em título extrajudicial, ou seja, mais uma confirmação da compatibilidade deste procedimento processual com as ações de execução fiscal, conforme tratado no artigo 134 do CPC, conforme *in verbis*:

Art. 134. O incidente de descon sideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

§ 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.

§ 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a descon sideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

§ 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.

§ 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para descon sideração da personalidade jurídica (BRASIL, 2015).

Outro argumento utilizado para impedir a aplicação do IDPJ nas ações de execução fiscal, é que ocorrendo a suspensão do processo e a demora para resolução do incidente, seria extremamente viável para os sócios ou administradores a dilapidação do patrimônio durante esse período, o que mais uma vez não procede, visto que o próprio artigo 137 do CPC (BRASIL, 2015),⁵ estabelece que acolhido o pedido de desconsideração, toda alienação ou oneração de bens, que forem realizadas em fraude à execução, não possui efeitos em relação ao requerente. Assim, se o particular dilapidar seu patrimônio durante o julgamento do incidente, tal ação não terá efeito perante a Fazenda Pública.

No mesmo sentido, o CTN também resguarda o direito material da Fazenda Pública obter o crédito tributário, pois considera-se fraude à execução fiscal por parte do contribuinte, quando este alienar seu patrimônio depois de devidamente notificado sobre a inscrição do crédito tributário em dívida ativa e, assim, não reserva bens ou rendas suficientes para garantir o adimplemento da dívida tributária, conforme previsão do artigo 185, § único, do CTN:

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.(Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

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 (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005), (BRASIL, 1966).

Assim, conforme dispõe o dispositivo acima, caso o contribuinte aliene seu patrimônio depois desse marco temporal da notificação de inscrição em certidão de dívida ativa, presume-se a fraude à execução e, neste caso, não há necessidade de comprovar a má fé do adquirente, pois é irrelevante tendo em vista que jurisprudência do STJ já sedimentou entendimento, no sentido de que nas ações de execução fiscal não há aplicação da Súmula 375 do STJ, a qual dispõe sobre a indispensabilidade do registro de penhora para decretação de fraude à execução, sendo entendido que a orientação da respectiva Súmula contraria o disposto no CTN, conforme o seguinte entendimento na jurisprudência:

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

⁵ Art. 137. Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

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. (...) 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. (...) **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); (...) (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”; (...) 11. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008 (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. 1141990/PR. Rel. Min. Luiz Fux. Diário da Justiça: 19 nov. 2010), (BRASIL, 2010), grifos nossos.**

É com fundamento nesse entendimento, que não há que se falar no risco de inadimplemento do crédito por dilapidação do patrimônio pelo executado/redirecionado, pois considera-se fraude após a notificação de inscrição em dívida ativa e não é necessário a comprovação de má fé pelo adquirente, dificultando ação dolosa do contribuinte mal intencionado. Portanto, não há óbice para aplicação do IDPJ nas ações de execução fiscal, no que tange a hipótese de dilapidação patrimonial durante suspensão do processo para discussão do incidente, visto ainda que é uma forma de se valorizar a boa fé objetiva do contribuinte e punir aquele que agir com dolo ou abuso de direito.

Em concordância com essa concepção, o incidente da desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento para os sócios ou administradores, não é a regra, e sim a exceção, tendo em vista que para admitir-se a aplicação de ambos os institutos, não basta somente comprovar a insolvência.

Nesse contexto, observa-se total compatibilidade do procedimento adotado no IDPJ com as ações de execução fiscal, e que a aplicação desse instituto está em concordância com as normas constitucionais, pois presa pelos princípios basilares do Estado Democrático de Direito, quais sejam, o contraditório, a ampla defesa, o direito de não ser privado de seus bens sem o devido processo legal e o direito fundamental ao processo justo.

5.3 O Entendimento Jurisprudencial sobre o Redirecionamento e o Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica

A jurisprudência vem caminhando no sentido de somente admitir o redirecionamento da execução fiscal, quando a Fazenda Pública comprovar a infração de lei, contrato social, estatutos, confusão patrimonial ou dissolução irregular da sociedade. Contudo, ainda há divergência no entendimento dos tribunais sobre o tema, o que traz uma insegurança jurídica para responsabilização de terceiros pelo crédito tributário.

A primeira turma do STJ, no julgamento do Resp. nº 1775.269/PR, admitiu a instauração do IDPJ e afastou a aplicação do redirecionamento na hipótese de existência de um grupo econômico, formado por algumas empresas, nos casos em que há nítida confusão patrimonial, mas não há indicação dos coobrigados na CDA e também não decorre de previsão legal, nesse caso desconsidera-se uma pessoa jurídica para responsabilizar outra (BRASIL, 2019b).

Em contrariedade com este entendimento, a segunda turma do STJ, no julgamento do Resp. nº 1.780.413 - PR, entendeu ser desnecessário a instauração do incidente em qualquer hipótese, ao argumento de que há completa incompatibilidade entre o IDPJ previsto no CPC (BRASIL, 2015) e a lógica da LEF (BRASIL, 1980), portanto, devendo-se valer do redirecionamento previsto no CTN para responsabilização de terceiros (BRASIL, 2019c).

No referido julgado da primeira turma, no Resp. nº 1775.269/PR, entendeu-se pela necessidade se instaurar o IDPJ nos casos que configurar grupo econômico, mas que não há a indicação dos corresponsáveis na CDA, e quando não incorrer em nenhuma hipótese legal de responsabilidade tributária de terceiros (BRASIL, 2019b).

Neste caso concreto, a Fazenda Pública pretendia redirecionar a execução fiscal para uma terceira pessoa jurídica sob o fundamento de que ambas integravam um mesmo grupo econômico. Neste caso, a terceira redirecionada, pessoa jurídica, não estava indicada como corresponsável na CDA e, sendo assim, não havia participado do processo administrativo que culminou na sua formalização e, ainda, não foi demonstrado, pelo Fisco, qualquer elemento que fundamentasse a atribuição de responsabilidade, na qualidade de terceiro, para a empresa que se visava redirecionar. Totalmente pelo contrário, a pretensão de redirecionamento fundava-se no artigo 124 do CTN, que cuida de responsabilização solidária e que não constitui uma hipótese legal de redirecionamento, mas apenas de responsabilização originária de dívida tributária, em linha que já fora definida pelo STJ quando da edição da Súmula nº 392 (BRASIL, 2019b).

Nesse sentido entende o STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO A PESSOA JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO "DE FATO". INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CASO CONCRETO. NECESSIDADE. 1. **Não se aplica o incidente de desconsideração da personalidade jurídica (art. 133 do CPC/2015) ao processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual originalmente foi ajuizada a execução mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo (o nome) não constando (no título executivo), o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, nos termos dos arts. 134 e 135 do CTN.** 2. **O só fato de integrar grupo econômico não torna uma pessoa jurídica responsável pelos tributos inadimplidos pelas outras, à exceção da prévia previsão em lei sobre a responsabilidade de terceiros e do abuso de personalidade jurídica.** 3. O redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas não identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou não enquadrada nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí por que, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora. 4. Hipótese em que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, na vigência do CPC/2015, preocupou-se em aferir os elementos que achou necessários à caracterização, de fato, do grupo econômico e, entendendo-os presentes, concluiu pela solidariedade das pessoas jurídicas, com amparo na legislação trabalhista e na Lei n. 8.212/1991, tendo dispensado a instauração do incidente, por considerá-lo incabível nas execuções fiscais, decisão que merece ser cassada. 5. Recurso especial da sociedade empresária provido. Documento: 98396243 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe: 02/08/2019 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. nº 1775.269/PR. Rel. Min. Gurgel de Faria. Brasília, 21 fev. 2019), (BRASIL, 2019b), grifos nossos.

Em contramão ao entendimento da primeira turma, a segunda turma do STJ, no julgamento do Resp. nº 1.780.413 - PR, reafirmou ser desnecessário a instauração do IDPJ em qualquer caso, fundamentando que há incompatibilidade do instituto com a execução fiscal, visto que esta possui regras próprias (BRASIL, 2019c).

O caso em tela tratava de uma execução contra uma sociedade empresária que pertencia a um grupo econômico, a qual foi incorporada à outra empresa do mesmo ramo de atividade econômica, havendo algumas alterações contratuais, em que foi constatada a identidade de sócios e a mesma sede social. A recorrente ingressou-se no quadro social da

executada, havendo um acréscimo patrimonial de R\$ 501.370,00 (quinhentos e um mil e trezentos e setenta reais) para R\$ 9.195.550,00 (nove milhões e cento e noventa e cinco mil e quinhentos e cinquenta reais), tendo, posteriormente, dela se retirado, e cedendo a totalidade de suas cotas aos demais sócios, do que resultou, ao final, a ocorrência de esvaziamento patrimonial. Tendo em vista que a sociedade contra a qual se ajuizou originalmente a execução, não possuía mais patrimônio, a Fazenda peticionou o redirecionamento da cobrança, visando atingir pessoa jurídica distinta daquela que constava na CDA (BRASIL, 2019c).

É nesse sentido, que a segunda turma do STJ (BRASIL, 2019c), negou provimento ao recurso da sociedade empresária, reconhecendo a desnecessidade de se instaurar o incidente, haja vista que restou comprovado, no caso concreto, a confusão patrimonial pela sucessão empresarial do mesmo ramo de atividade econômica e com identidade de sócios, baseando na previsão do artigo 133 do CTN:

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.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – em processo de falência; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005), (BRASIL, 1966).

Ademais, nos termos do respectivo julgado, seria contraditório admitir o redirecionamento para atingir o patrimônio de sócios administradores nos casos de confusão patrimonial, mas exigir instauração do IDPJ para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, haja vista que deve ocorrer a responsabilidade solidária pelo interesse comum na prática do fato gerador ou confusão de patrimônio (BRASIL, 2019c).

Segundo o entendimento da segunda turma do STJ, nos casos em que for comprovada alguma das hipóteses legais de redirecionamento, não há necessidade de se instaurar o IDPJ, ainda que o redirecionado não conste na CDA e não tenha participado do

processo administrativo, por haver uma previsão legal de responsabilidade, o magistrado pode decidir pela inclusão de terceiros no polo passivo da ação (BRASIL, 2019c).

Assim, a referida turma ressaltou o entendimento do Tribunal também no seguinte sentido:

Com efeito, a atribuição de responsabilidade tributária aos sócios gerentes, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, não depende mesmo do incidente de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade prevista no art. 133 do CPC/2015, pois a responsabilidade dos sócios, de empresária fato, já lhes é atribuída pela própria lei, de forma pessoal e subjetiva, na hipótese de "atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". (AgInt no REsp 1.646.648/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 28/11/2017), (BRASIL, 2017).

Segundo o entendimento da mencionada segunda turma do STJ (BRASIL, 2019c), a previsão que consta no artigo 134, *caput*, do CPC (BRASIL, 2015), que dispõe sobre o cabimento do IDPJ nas ações fundadas em título extrajudicial, não implica na incidência do instituto sobre as ações de execução fiscal, uma vez que se trata de um procedimento especial regulado pela Lei 6.830 (BRASIL, 1980).

Ademais, não haveria compatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções Fiscais, haja vista que na segunda não é possível a apresentação de defesa sem a garantia prévia do juízo e nem a suspensão do processo, conforme previsto no mesmo art. 134, § 3º (BRASIL, 2015).

Outro argumento utilizado para fundamentar a decisão, foi que a instauração do IDPJ nas ações de execução fiscal facilitaria a dilapidação patrimonial dos sócios administradores, devido à demora de resolução do incidente e a suspensão processual implicada pelo instituto, trazendo um ônus excessivo para a Fazenda Pública, que deverá ajuizar medidas cautelares e tutelas de urgência para proporcionar a satisfação do crédito tributário (BRASIL, 2019c).

No entendimento do Tribunal Regional Federal da 3º região, que proferiu a decisão recorrida, existe um conflito de normas que deverá ser solucionado pelo princípio da especialidade, ou seja, a regra especial importa a não incidência da regra geral, portanto, devendo proceder a aplicação das normas tributárias, que é norma especial, em detrimento do CPC, que é norma geral (BRASIL, 2018).

Nesse sentido, segunda turma do STJ, ressaltou que a mera configuração de sucessão empresarial não enseja a aplicação do redirecionamento e nem a solidariedade tributária das empresas, tendo em vista que é necessário comprovar, neste caso, a confusão

patrimonial, infração de lei, contrato social, estatutos ou abuso de poder, o que foi verificado no presente caso e culminou na procedência do redirecionamento (BRASIL, 2019c).

Assim, no julgamento do caso em questão, entendeu o STJ pela desnecessidade de se instaurar IDPJ, previsto no artigo 50 do CC (BRASIL, 2002), e com procedimento regulado pelo artigo 133 e seguintes do CPC (BRASIL, 2015), haja vista que restou comprovada a confusão patrimonial no presente caso, conforme entendimento:

Trata-se de recurso especial interposto pela CCD Transporte Coletivo S.A, com fundamento no art. 105, III, a, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado: AGRADO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ARTIGO 133 DO CTN. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. 1. Caracteriza a sucessão de empresas, e assunção de responsabilidade tributária, quando a empresa sucessora adquire o fundo de comércio da empresa sucedida, continua a exploração da mesma atividade econômica e em mesmo local. 2. A sucessão empresarial pode ser configurada sem a necessidade de um ato formal da transferência, e sim com indícios e provas convincentes de sua ocorrência. **3. A jurisprudência deste Tribunal está consolidada, conforme a Súmula 112, no sentido de que a responsabilização dos sócios fundada na dissolução irregular da pessoa jurídica prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.** 4. Agravo de instrumento improvido. Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão que, em via de execução fiscal do valor que somava R\$ 1.332.822,53 (um milhão, trezentos e trinta e dois mil, oitocentos e vinte e dois reais e cinquenta e três centavos), em abril de 1997 (fl. 8), deferiu a inclusão da ora recorrente no polo passivo do feito executivo, em razão da configuração de sucessão empresarial por aquisição do fundo de comércio da empresa sucedida, o que foi mantido pelo Tribunal de origem, conforme ementa acima transcrita. Os embargos de declaração interpostos foram improvidos. No presente recurso especial, a recorrente aponta a violação do art. 1.022 do CPC/2015, sustentando, em resumo, que, não obstante a interposição dos declaratórios, o Tribunal de origem não apreciou os fatos que afastam a configuração da sucessão de Documento: 94741329 - RELATÓRIO E VOTO - Site certificado Página 1 de 13 Superior Tribunal de Justiça empresas, diante (i) da existência de contexto fático diverso (novo contrato de concessão com o Poder Público com regime jurídico diferenciado), (ii) da não comprovação da insolvência da devedora originária; bem assim (iii) da necessidade de apuração dos fatos em via própria (com cognição prévia e observância do princípio do devido processo legal). Indica, ainda, a ofensa ao art. 133 do CTN, alegando, em síntese, que o Tribunal de origem deveria ter considerado que não ficaram demonstrados os requisitos formais e materiais para o reconhecimento da sucessão de empresas. Acusa, por fim, a afronta ao art. 133 do CPC/2015, aduzindo, em suma, que o Tribunal de origem deveria ter determinado a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica para estabelecer o contraditório sobre a sucessão de empresas (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. nº 1780.413/PR. Rel. Min. Francisco Falcão. Brasília. Diário da Justiça: 09 mai. 2019), (BRASIL, 2019c), grifos nossos.

Com fundamento na jurisprudência do STJ, também é cabível o redirecionamento das ações de execução fiscal nas hipóteses de dissolução irregular da sociedade e, nesse caso, caberá ao redirecionado comprovar o encerramento regular das atividades da empresa, o que deverá ocorrer, em regra, por meio da oposição de embargos à execução (BRASIL, 2013).

É o que menciona o enunciado da Súmula 435 do STJ e a respectiva jurisprudência:

Súmula 435 do STJ: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente (BRASIL, 2013).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. VIABILIDADE. 1. A orientação da Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que é viável o redirecionamento da execução fiscal na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pois tal circunstância acarreta, em tese, a responsabilidade subsidiária dos sócios, que poderá eventualmente ser afastada em sede de embargos à execução. 2. Agravo regimental não provido (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. 1368205/SP. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Diário da Justiça: 22 mai. 2013), (BRASIL, 2013).

Ainda, salienta-se que no momento da edição da Súmula 435 do STJ, o dito “sócio-gerente”, se refere aquele que, nos dias atuais, recebe o título de sócio administrador, sendo este aquele que exerce a administração da sociedade empresária. Anteriormente, somente poderia ser nomeado um dos sócios quotistas para exercer a função de administrador da sociedade empresária. Contudo, na atualidade é possível aos sócios quotistas nomearem um administrador que não possui participação no capital social, conforme previsão dos arts. 1019, onde trata sobre a sociedade simples, e 1061, que aborda sobre a sociedade limitada, ambos do CC (BRASIL, 2002).

Nos termos do art. 1019, *caput*, do CC (BRASIL, 2002⁶), os poderes conferidos ao sócio investido na administração por cláusula expressa no contrato social, são irrevogáveis, salvo por justa causa. Já o parágrafo único do artigo supracitado, dispõe no sentido de que os poderes conferidos em ato separado a sócio ou a quem não seja sócio, podem ser revogados a qualquer tempo.

⁶Art. 1019. São irrevogáveis os poderes do sócio investido na administração por cláusula expressa do contrato social, salvo justa causa, reconhecida judicialmente, a pedido de qualquer dos sócios. Parágrafo único. São revogáveis, a qualquer tempo, os poderes conferidos a sócio por ato separado, ou a quem não seja sócio (BRASIL, 2002).

O art. 1061 do CC (BRASIL, 2002)⁷, por sua vez, estabelece sobre o quórum de aprovação do administrador não sócio, sendo necessária a unanimidade dos sócios, quando não for integralizado o capital, e mais dois terços, no mínimo, depois da integralização.

Tal mudança ocorreu pela necessidade de empresas serem administradas por pessoas qualificadas, visando um melhor desempenho e resultado do negócio, tendo em vista que, na maioria das vezes os sócios quotistas não possuem qualificação para exercer a função da forma devida.

Nesse sentido, o administrador deve exercer sua função sempre de acordo com a sua nomeação no contrato social, sem abuso de poderes, infração de lei ou estatutos, sob pena de responder com o patrimônio pessoal pelas obrigações que contrair ultrapassando os limites.

Desse modo, apesar de deterem o dever de fiscalizar os serviços do administrador que nomearam, os sócios quotistas somente podem ser responsabilizados na forma do art. 135 do CTN (BRASIL, 1966), se exercerem as funções de administrador da sociedade empresária, pois caso contrário, somente devem responder pelo capital subscrito e não integralizado.

Nesse sentido, encontra-se o seguinte entendimento na jurisprudência:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO EXERCÍCIO DA GERÊNCIA/ADMINISTRAÇÃO. SÚMULA Nº 07/STJ. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO NOS AUTOS ACERCA DA PRESENÇA DO NOME DO SÓCIO NA CDA. SÚMULA Nº 07/STJ. I - **A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que os sócios quotistas não podem ser responsabilizados, com base no art. 135 do CTN, se não praticaram atos de gestão da sociedade, respondendo tão-somente pelo capital não integralizado da pessoa jurídica. Precedentes:** REsp nº 811.692/SP, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 02/05/2006; REsp nº 260.077/SC, Relator Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 18/11/2002 e REsp nº 325.375/SC, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJ de 21/10/2002. II - No caso em apreço, o Tribunal de origem consignou que o exeqüente não comprovou o exercício de gerência pelos sócios para os quais se pretende redirecionar a execução, uma vez que sequer foi acostado aos autos o contrato social da empresa. Alcance de entendimento diverso encontra óbice no verbete sumular nº 07/STJ. III - Sobre a tese suscitada pelo agravante no sentido da possibilidade do redirecionamento da execução contra o sócio cujo nome figura na CDA, observa-se que a mesma não consta dos autos e tampouco o Tribunal de origem se manifestou acerca da presença ou não do nome do sócio em referido título executivo, razão por que o acolhimento dessa tese também esbarra no enunciado sumular nº 07/STJ. IV - Agravo regimental improvido (AgRg no REsp 1052082 / PR, 1ª Turma, Rel Min. Francisco Falcão, julgamento 05/08/2008, DJe 27/08/2008), (BRASIL, 2008), grifos nossos.

⁷ 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 (BRASIL, 2002).

De acordo com a jurisprudência do STJ, também é possível o redirecionamento da ação de execução fiscal nos casos de sucessão empresarial, ainda que a empresa redirecionada não conste na CDA, visto a previsão da súmula 392 do STJ⁸, que impede a Fazenda Pública de alterar o sujeito passivo constante no título executivo durante o curso da ação de execução fiscal. Segundo o entendimento do referido Tribunal, é obrigação da empresa sucessora informar ao Fisco sobre a ocorrência de sucessão empresarial, pois de acordo com o art. 123 do CTN (BRASIL, 1966)⁹, as convenções particulares não possuem efeitos perante a Fazenda Pública. Desse modo, caso a empresa sucessora não cumpra com sua obrigação informativa antes da prática do fato gerador, é possível o redirecionamento da ação de execução fiscal, sem a necessidade de modificação da CDA, não podendo a empresa redirecionada alegar a nulidade do processo executivo com base na nulidade do título.

Nesse sentido, destaca-se a seguinte decisão desta Corte:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO EMPRESARIAL, POR INCORPORAÇÃO. OCORRÊNCIA ANTES DO LANÇAMENTO, SEM PRÉVIA COMUNICAÇÃO AO FISCO. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. DESNECESSIDADE. 1. **A interpretação conjunta dos arts. 1.118 do Código Civil e 123 do CTN revela que o negócio jurídico que culmina na extinção na pessoa jurídica por incorporação empresarial somente surte seus efeitos na esfera tributária depois de essa operação ser pessoalmente comunicada ao fisco, pois somente a partir de então é que Administração Tributária saberá da modificação do sujeito passivo e poderá realizar os novos lançamentos em nome da empresa incorporadora (art. 121 do CTN) e cobrar dela, na condição de sucessora, os créditos já constituídos (art. 132 do CTN).** 2. **Se a incorporação não foi oportunamente informada, é de se considerar válido o lançamento realizado em face da contribuinte original que veio a ser incorporada, não havendo a necessidade de modificação desse ato administrativo para fazer constar o nome da empresa incorporadora, sob pena de permitir que esta última se beneficie de sua própria omissão.** 3. Por outro lado, se ocorrer a comunicação da sucessão empresarial ao fisco antes do surgimento do fato gerador, é de se reconhecer a nulidade do lançamento equivocadamente realizado em nome da empresa extinta (incorporada) e, por conseguinte, a impossibilidade de modificação do sujeito passivo diretamente no âmbito da execução fiscal, sendo vedada a substituição da CDA para esse propósito, consoante posição já sedimentada na Súmula 392 do STJ. 4. Na incorporação empresarial, a sucessora assume

⁸ A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392 do STJ, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009), (BRASIL, 2009).

⁹ Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes (BRASIL, 1966).

todo o passivo tributário da empresa sucedida, respondendo em nome próprio pela quitação dos créditos validamente constituídos contra a então contribuinte (arts. 1.116 do Código Civil e 132 do CTN). 5. Cuidando de imposição legal de automática responsabilidade, que não Documento: 1975428 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 09/09/2020 Página 1 de 4 Superior Tribunal de Justiça está relacionada com o surgimento da obrigação, mas com o seu inadimplemento, a empresa sucessora poderá ser acionada independentemente de qualquer outra diligência por parte da Fazenda credora, não havendo necessidade de substituição ou emenda da CDA para que ocorra o imediato redirecionamento da execução fiscal. Precedentes. 6. Para os fins do art. 1.036 do CPC, firma-se a seguinte tese: "A execução fiscal pode ser redirecionada em desfavor da empresa sucessora para cobrança de crédito tributário relativo a fato gerador ocorrido posteriormente à incorporação empresarial e ainda lançado em nome da sucedida, sem a necessidade de modificação da Certidão de Dívida Ativa, quando verificado que esse negócio jurídico não foi informado oportunamente ao fisco." 7. Recurso especial parcialmente provido (REsp 1848993/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2020, DJe 09/09/2020), (BRASIL, 2020b), grifos nossos.

Portanto, apesar dos casos supracitados não tratarem especificamente da responsabilidade dos sócios administradores, mas de empresas terceiras, é possível identificar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir-se o redirecionamento das ações de execução fiscal para os terceiros responsáveis indicados no art. 135 do CTN (BRASIL, 1966) e, ainda, o entendimento de ser desnecessário o IDPJ nas hipóteses de responsabilidade previstas em lei.

Nesse contexto, as duas turmas do STJ concordam com a desnecessidade de se instaurar o IDPJ nos casos previstos em lei ou nos casos em que o corresponsável houver sido indicado na CDA. Contudo, a primeira turma admitiu a instauração do IDPJ, mas não descartou a incompatibilidade do instituto em matéria tributária, pois entendeu a necessidade, naquele caso em específico, haja vista que o simples fato de integrar grupo econômico não configura hipótese de responsabilidade tributária.

Desse modo, de acordo com a análise dos referidos julgados, é possível identificar o caminho que a jurisprudência do STJ vem seguindo, qual seja, no sentido de admitir o redirecionamento das ações de execução fiscal para terceiros durante o processo executivo, nos casos em que o corresponsável houver sido indicado na CDA ou, ainda que não houver sido, nos casos em que houver previsão legal de responsabilidade. Assim, mesmo nos casos em que o redirecionado tenha sido indicado na CDA, há uma onerosidade excessiva do contribuinte, tendo em vista que, na prática, ocorre uma inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte demonstrar que não incorreu em uma das hipóteses legais, o que demonstra

sérias violações de direitos e garantias processuais fundamentais, uma vez que o processo executivo não é o meio adequado para se discutir o direito material.

Ademais, é contraditório admitir a aplicação do IDPJ em matéria tributária para permitir novas hipóteses de responsabilização de terceiros, com base no Código Civil, quando simultaneamente se defende a incompatibilidade do incidente com o procedimento da LEF (BRASIL, 1980), nos casos em que se objetiva satisfazer direitos fundamentais, uma vez que seria interpretar extensivamente uma exceção, e ao mesmo tempo privar o contribuinte de um processo justo e democrático em detrimento de uma exagerada valorização do interesse público e coletivo.

6 PROPOSTAS SOBRE A RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS NAS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL

Diante da problemática apresentada nesta monografia, ficou evidente que a discussão sobre a inconstitucionalidade no redirecionamento nas ações de execução fiscal, não se refere à regra prevista no art. 135 do CTN (BRASIL, 1966), no sentido de não ser possível a responsabilização de terceiros pelo crédito tributário, mas tão somente do procedimento adotado pela Fazenda Pública atualmente para se valer dessas hipóteses.

Nesse sentido, conforme demonstrado no presente trabalho, o simples redirecionamento da cobrança dentro do processo executivo, mostra-se extremamente oneroso para o contribuinte, vez que ocorre na prática uma inversão do ônus probatório. Assim, ainda que o corresponsável conste na CDA, não seria razoável o redirecionamento da cobrança com inversão do ônus da prova, tendo em vista que isso não significa que ele tenha efetivamente participado do processo administrativo, e tampouco que tenha sido lhe proporcionada todas os meios de defesa para afastar-se do ônus que lhe foi atribuído.

Ademais, tendo em vista que a responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do CTN (BRASIL, 1966), trata-se de uma responsabilidade por “infração”, tendo em vista que é uma espécie de punição para aquele que age com dolo, abuso de direito, infração de lei, contrato social ou estatuto, o mais certo seria discutir o assunto no judiciário, onde se faz presente a figura de um terceiro imparcial, que é o juiz, além de ser um ambiente propício ao exercício do contraditório e da ampla defesa, proporcionando uma decisão mais justa e efetiva.

Assim, uma das propostas para responsabilização de terceiros pelo crédito tributário, seria a aplicação subsidiária do CPC (BRASIL, 2015), que trata sobre o procedimento do IDPJ previsto no CC (BRASIL, 2002), nas ações de execução fiscal, tendo em vista que a LEF (BRASIL, 1980), foi omissa em relação ao procedimento do redirecionamento. Ainda, tendo em vista sua completa compatibilidade com o Estado Democrático de Direito, seria uma forma de reforçar a segurança jurídica e resguardar as garantias individuais processuais positivadas na Constituição Federal (BRASIL, 1988), sem gerar insegurança de responder com o patrimônio pessoal para aquele que exerce a administração da sociedade empresária, sem presunção de culpa e privilegiando aqueles contribuintes de boa fé objetiva. Ressalta-se que os requisitos para reponsabilidade pessoal dos administradores continuariam sendo aqueles previstos no CTN (BRASIL, 1966), apenas se utilizando do procedimento previsto no CPC (BRASIL, 2015) para tanto, tendo em vista sua maior compatibilidade constitucional.

Uma outra alternativa, não acerca do procedimento para responsabilização de terceiros, mas como uma forma de evitar o redirecionamento da cobrança e a frustração da execução fiscal, o que acontece em grande parte das vezes, tendo em vista que o redirecionado quase nunca tem capacidade de suportar o ônus da obrigação tributária da sociedade empresária, é a possibilidade de transação em matéria tributária, que já tem previsão legal no art. 171 do CTN (BRASIL, 1966)¹⁰, contudo, somente nos dias atuais vem ganhando forma e sendo discutida.

Novidade em matéria tributária, a MP do Contribuinte Legal, Medida Provisória 899, convertida na Lei nº 13.988 (BRASIL, 2020), dispõe sobre alguns requisitos para que a Fazenda Nacional e os contribuintes devedores transacionem, finalmente surgindo uma disposição sobre a previsão do art. 171 do CTN (BRASIL, 1966).

De um lado o contribuinte, que se sente sufocado com o valor da tributação, onde habita o senso comum de que os valores dos tributos transformariam os preços em insuportáveis para o contribuinte, que muitas vezes não se vê motivado em contribuir, pois não consegue enxergar retorno dos valores pagos em serviços de qualidade para a população. Do outro lado, quem representa a Fazenda Pública se depara diariamente com a inadimplência dos contribuintes que deixam de pagar os tributos pelos mais diversos motivos (PAULA, 2019).

No meio desses dois extremos é possível encontrar o meio termo, e realmente é preciso constatar que a carga tributária no Brasil é extremamente alta para os padrões de serviços prestados para população (PAULA, 2019).

Ocorre que alguns desses contribuintes chegaram nessa situação de inadimplência por enfrentarem inúmeras crises econômicas, na maioria das vezes, causadas por erros cometidos pelo próprio Estado. Assim, esse ciclo vicioso que impede a evolução da economia e conseqüentemente que as empresas consigam cumprir o adimplemento tributário (PAULA, 2019).

É nesse sentido, que a transação entre Fisco e contribuintes, é vista como uma oportunidade de romper com esta rotina cansativa que leva o país para a estagnação. A MP 899, convertida na Lei nº 13.988 (BRASIL, 2020), é uma alternativa frente aos parcelamentos longos que muitas vezes não levam ao adimplemento do crédito tributário e

¹⁰ Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário (BRASIL, 1966).

nem proporciona aos empreendedores se recolocarem no mercado gerando empregos e rendas (PAULA, 2019).

Assim, seria mais uma forma de promover o princípio da função social da empresa, previsto no art. 116, parágrafo único da Lei nº 6.404 (BRASIL, 1976),¹¹ haja vista sua importância para o interesse coletivo e do bem comum, pois realizando a transação, se estaria possibilitando ao empresário continuar com suas atividades, dentro da legalidade, gerando emprego e renda.

Além da geração de emprego e renda, a função social da empresa pode ser lograda a partir do cumprimento de diversos dispositivos da Constituição Federal (BRASIL, 1988), quando promove a realização de direitos fundamentais, como exemplos pode-se citar: a observação dos princípios previstos no artigo 170 da CF (BRASIL, 1988); o valor social do trabalho disposto no art. 1º, IV, da CF (BRASIL, 1988) e a dignidade da pessoa humana prevista no art. 1º, III, da CF (BRASIL, 1988).

É claro, é preciso uma análise caso a caso, observando e segregando os contribuintes de boa fé objetiva que erraram, mas querem continuar exercendo a atividade e reparar os seus erros, daqueles que agiram com dolo e tentam constantemente se esquivar de suas obrigações tributárias. Por isso, novidade em matéria tributária, o artigo 1º, §2º, da MP 899 (BRASIL, 2019), convertida na Lei nº 13.988 (BRASIL, 2020), foi eficiente em estabelecer algumas observações na realização da transação, quais sejam, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência, resguardadas as informações protegidas por sigilo, e o princípio da publicidade (BRASIL, 2020).

Desse modo, Daniel Giotti de Paula destaca três direções para realização da transação tributária, conforme destaca trecho abaixo:

Desbordam-se três eixos claros para a transação tributária federal: criação de novo paradigma no relacionamento Fisco x Contribuinte

¹¹ Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e
b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender (BRASIL, 1976).

baseado na cooperação e soluções consensuais de litígios, com redução de custos; via uma alternativa fiscalmente justa à anterior prática de concessão reiterada de parcelamentos especiais (“REFIS”) ; e que se constitui pela concessão de benefícios fiscais apenas nos casos de comprovada necessidade e mediante avaliação individual da capacidade contributiva (PAULA, 2019).

Portanto, outra proposta que se faz nesse cenário caótico, muito agravado em virtude da pandemia do novo coronavírus, é a transação do Fisco com a sociedade empresária devedora, que muitas vezes tem a capacidade de negociar a dívida, como meio de evitar o redirecionamento da cobrança para terceiros, tendo em vista que tal possibilidade gera insegurança para aqueles que investem, gerando renda e empregos, mas são constrangidos pelo medo de responder com o patrimônio pessoal, além de que, na maioria das vezes o redirecionado não consegue suportar o ônus do crédito tributário transferido da sociedade empresária.

Mesmo se tratando de um assunto ainda muito incerto na realidade brasileira, tendo em vista que as disposições legais sobre o modo de operar da transação em matéria tributária são escassas, alguns pontos levantados para impedir a realização do referido instituto, são fundamentados com base seguintes princípios: indisponibilidade do crédito tributário, tutela jurisdicional efetiva e igualdade.

O princípio da indisponibilidade do crédito tributário não é violado na hipótese de ocorrência da transação, visto que na transação entre o Fisco e contribuinte, a ideia não é que ocorra um “perdão ou renúncia” do crédito tributário, mas somente que as partes negociem um valor justo e acessível, de modo que o contribuinte possa suportar e o Fisco não fique sem receber o que lhe é devido ou, ainda, sem arrastar por anos um processo judicial e correr o risco de chegar no final sem adimplemento do respectivo crédito.

Desta forma, destaca Francisco Nicolau Domingos:

Nesta conformidade, a celebração de um acordo não envolve a renúncia aos elementos essenciais do imposto que se encontram normativamente regulados, mas a promoção de um diálogo proveitoso para o interesse público, na medida em que a sua finalidade consiste na aquisição de informação para a Administração acerca do facto, com vista à correta aplicação da ordem jurídica. Isto é, admite-se a consensualização sobre a matéria de facto (DOMINGOS, 2018, p. 155).

O princípio da tutela jurisdicional efetiva também não seria ofendido, visto que a realidade dos processos de execução fiscal no Brasil é bem distante do que se conhece por efetivação. A demora da resolução de um conflito no judiciário é grande por inúmeros motivos, mas sem dúvidas as ações de execução fiscal, que deveriam ser céleres, é um dos

maiores problemas, muitas vezes pela falta de preparação e estrutura das Procuradorias, pela demora que não raro leva à decadência e prescrição do crédito tributário, ou ainda, mesmo quando chegado ao final do processo, a ocorrência da frustração da execução por não haver patrimônio do executado para satisfação da obrigação tributária.

Nesse sentido, é notória a efetividade que a transação tributária pode trazer para a satisfação do crédito tributário, desprendendo de pouco tempo e desgaste, o que privilegiaria a todos os envolvidos, principalmente, o interesse público e coletivo.

Em última análise, o princípio da igualdade também não seria violado, tendo em vista que na realização da transação, o Fisco deverá tratar de forma igual aqueles que se encontrem nas mesmas condições, e de forma diferente os que se encontram em situação desigual, o que configura ainda uma forma de realizar justiça tributária. Dessa forma, Francisco Nicolau Domingos destaca:

A utilização da transação e da mediação no Direito Tributário não configura em si mesma uma violação do princípio da igualdade, até porque a prática demonstra que a Administração, no âmbito da sua atuação unilateral, não trata de forma semelhante todos os contribuintes que se encontram na mesma situação de facto, pois não são uniformes os critérios de interpretação e aplicação das normas tributárias por parte dos seus trabalhadores e o sujeito passivo tem sempre a possibilidade de recusar a proposta de acordo, mesmo no âmbito da mediação (DOMINGOS, 2018, p. 156).

Portanto, a realização de transação em matéria tributária seria totalmente positiva para o interesse do Ente Federativo que conseguiria arrecadar seus tributos devidos de forma mais rápida e sem desprender dos custos de um processo, e ainda do risco de inadimplemento ao final da execução, e também para o contribuinte que cumpriria com suas obrigações legais e sem também se desgastar com um processo judicial.

Assim, a transação também seria um meio de se evitar a necessidade de redirecionamento da cobrança para o sócio administrador, visto que a negociação entre a sociedade empresária e o fisco pode ser mais vantajosa do que a responsabilização do terceiro por meio de um processo judicial, o que prejudica também a imagem da empresa e, conseqüentemente, seus negócios, possibilitando a continuidade da atividade empresária e o conseqüente cumprimento de sua função social.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como demonstrado neste trabalho, a responsabilidade de terceiros, prevista no CTN, trata-se de uma regra de direito material e, ainda, de uma exceção à regra, com o objetivo de punir aquele que agir de má fé. Portanto, não cabe ao redirecionado provar que não praticou as hipóteses previstas, mas sim a Fazenda Pública demonstrar sua ocorrência por meio de um procedimento justo, privilegiando a ampla defesa e o contraditório antes de invadir o patrimônio pessoal do terceiro.

É necessário ressaltar o contexto em que a regra foi criada, não fazendo mais sentido, no atual patamar constitucional, permitir que uma pessoa seja privada de seus bens sem o devido processo legal, mitigando os princípios do contraditório e da ampla defesa, fundamentando exclusivamente em uma exagerada valorização do interesse público e coletivo.

Ademais, não se deve discutir ainda sobre conflito, pois a LEF é omissa quanto ao redirecionamento, e há expressa previsão legal de aplicação subsidiária do CPC nestes casos. Nessa perspectiva, é notória a superioridade do CPC em relação à LEF, no que diz respeito à sua compatibilidade constitucional.

Foram apresentadas duas propostas frente ao redirecionamento: a primeira é a aplicação subsidiária do CPC nas ações de execução fiscal, para regular o procedimento da responsabilidade pessoal das pessoas elencadas no CTN; e a outra é a transação do Fisco com o contribuinte, vez que poderia ser uma forma de se evitar a necessidade do redirecionamento, quando a empresa possuir capacidade de adimplir o crédito e continuar com suas atividades dentro da legalidade. Ressalta-se que seria mais uma forma de privilegiar aqueles contribuintes de boa fé objetiva, garantir que a empresa cumpra com suas obrigações, e ainda evitando a morosidade de um processo de execução fiscal, que na maioria das vezes termina frustrado, visto que o redirecionado quase nunca é capaz de suportar o ônus do crédito transferido da sociedade empresária.

Portanto, o que foi observado nesta monografia, foi uma exagerada valorização da celeridade nas ações de execução fiscal, com o objetivo de se garantir o adimplemento do crédito tributário, mesmo que, para isso, seja preciso onerar excessivamente o contribuinte, presumindo sua culpa e mitigando os princípios e garantias fundamentais, os quais são base do Estado Democrático de Direito. Assim, o que se apresentou neste trabalho, foi a necessidade de utilizar a razoabilidade e a proporcionalidade do redirecionamento, e como o

mesmo contribui para efetivação do direito fundamental ao processo justo para a concretização do interesse público e coletivo.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. SILVA, Afonso. 2. ed. Rio de Janeiro: M, 2017.

ALMEIDA, Joaquim. Canuto Mendes. **Princípios fundamentais do processo penal**. São Paulo: RT, 1973.

ALMEIDA, Maria Christina. **A Função Social da Empresa na Sociedade Contemporânea: Perspectivas e Prospectivas**. v. 3. Marília: Unamar, 2003.

A MP do Contribuinte Legal e uma nova Consensualidade: a transação como redutora das dimensões da complexidade tributária e redentora da legalidade perdida. Direito do Estado, Belo Horizonte – MG, 22 out. De 2019. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/daniel-giotti/a-mp-do-contribuinte-legal-e-uma-nova-consensualidade-a-transacao-como-redutora-das-dimensoes-da-complexidade-tributaria-e-redentora-da-legalidade-perdida>. Acesso em: 26 ago. 2020.

As Regras de Interpretação Jurídica. Jusbrasil, Gravataí –RS, 2019. Disponível em: <https://lucasoebleinooficial.jusbrasil.com.br/artigos/628906118/as-regras-de-interpretacao-juridica>. Acesso em: 10 jan. 2020.

BARACHO, José Alfredo Oliveira. **Direito processual constitucional: aspectos contemporâneos**. Rio de Janeiro: Fórum, 2006.

BARROSO, Darlan. **Manual de direito processual civil: Execução**. São Paulo: Manole, 2007.

BRASIL, [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 12 ago. 2020.

BRASIL, Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. **Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro**. Brasília - DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 16 jan. 2020.

BRASIL, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 16 ago. 2020.

BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 16 ago. 2020.

BRASIL, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 16 ago. 2020.

BRASIL, Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. **Conversão da Medida Provisória nº 899, de 2019**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 09 out. 2020.

BRASIL, Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019. **Medida Provisória do Contribuinte Legal**. Brasília – DF: Presidência da República. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/139427>. Acesso em: 26 ago. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.052.082/PR 2008/0091225-3**, Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 05 de agosto de 2008. Lex: jurisprudência do STJ, Brasília, 27 de agosto de 2008, DJe. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/decisoes/toc.jsp?processo=1052082.NUM.&b=DTXT&p=true>. Acesso em: 26 set. 2020.

BRASIL, 2009a. Superior Tribunal de Justiça. **REsp. nº 1.110.925/SP 2009/0016209-8**. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Recorrido: Eduardo Lima da Costa. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 22 de abril de 2009a. Lex: jurisprudência do STJ, Brasília, 04 de maio de 2009, DJe. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/decisoes/toc.jsp?processo=1110925.NUM.&b=DTXT&p=true>. Acesso em 26 ago. 2020.

BRASIL, 2009b. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.136.282/SP 2009/0163283-0**, Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: João Joaquim de Paula Filho e outros. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 03 de dezembro de 2009. Lex: jurisprudência do STJ, Brasília, 05 de fevereiro de 2010, DJe. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/decisoes/toc.jsp?processo=1136282.NUM.&b=DTXT&p=tru>. Acesso em: 28 ago. 2020.

BRASIL, 2019a. Superior Tribunal de Justiça. **REsp. nº 1.487.772/SE 2014/0269721-5**. Recorrente: Enidete Ribeiro Cabral. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 28 de maio de 2019. Lex: jurisprudência do STJ, Brasília, 12 de junho de 2019, Dje. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/decisoes/toc.jsp?processo=1487772.NUM.&b=DTXT&p=true>. Acesso em: 27 ago. 2020.

BRASIL, 2019b. Superior Tribunal de Justiça. **REsp. nº 1.775.269/PR 2010/0209115-0**. Recorrente: Agroindustrial Irmãos Dalla Costa LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 21 de fevereiro de 2019. Lex: jurisprudência do STJ, Brasília, 01 de março de 2019, DJe. Disponível: <https://scon.stj.jus.br/SCON/decisoes/toc.jsp?processo=1775269.NUM.&b=DTXT&p=true>. Acesso em: 16 ago. 2020.

BRASIL, 2019c. Superior Tribunal de Justiça. **REsp. nº 1.780.413/PR 2018/0330536-4**. Recorrente: CCD Transporte Coletivo S.A – Em Recuperação Judicial. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 09 de maio de 2019. Lex: jurisprudência do STJ, Brasília, 14 de maio de 2019, DJe. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/decisooes/toc.jsp?processo=1780413.NUM.&b=DTXT&p=true>. Acesso em: 16 ago. 2020.

BRASIL, 2020a. Superior Tribunal de Justiça. **REsp. nº 1.477.111/SE 2019/0088274-7**. Recorrente: MJS Comercial de móveis LTDA. Recorrido: Estado de Sergipe. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 11 de maio de 2020. Lex: jurisprudência do STJ, Brasília, 14 de maio de 2020, DJe. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/decisooes/toc.jsp?processo=1477111.NUM.&b=DTXT&p=true>. Acesso em: 03 set. 2020.

BRASIL, 2020b. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.848.993/SP 2019/0343405-3**, Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Claro S.A. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 26 de agosto de 2020. Lex: jurisprudência do STJ, Brasília, 09 de setembro de 2020, DJe. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/decisooes/toc.jsp?processo=1848993.NUM.&b=DTXT&p=tru>. Acesso em: 11 out. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp. nº 1.140.990/PR 2009/0099809-0**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: José Agnaldo de Moraes. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 10 de novembro de 2010. Lex: jurisprudência do STJ, Brasília, 19 de novembro de 2010, DJe. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/decisooes/toc.jsp?processo=1140990.NUM.&b=DTXT&p=true>. Acesso em: 26 mar. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.368.205 SP 2012/0262110-5**, Recorrente: Luiz Carlos da Silva e outro. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 21 de maio de 2013. Lex: jurisprudência do STJ, Brasília, 28 de maio de 2013, DJe. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/decisooes/toc.jsp?processo=1368205.NUM.&b=DTXT&p=tru>. Acesso em: 06 ago. 2020.

BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir. **Execução Fiscal**. São Paulo: Atlas, 2018.

Calmo, Renato e col. **IDPJ é modelo processual necessário para garantir segurança a pessoas e ao Estado**. Revista Consultor Jurídico, São Paulo – SP, 31 mai. de 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-mai-13/irdr-modelo-necessario-garantir-seguranca-pessoas-estado>. Acesso em: 16 ago. 2020.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Candido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

COELHO, Luiz Fernando. **Lógica Jurídica e Interpretação das Leis**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019.

DONIZETTI, Elpídio. **Novo código de processo civil comentado**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

DUARTE, Fernanda e col. **A LEF e o Novo CPC: Reflexões e Tendências. O que ficou e o que mudará.** Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2016.

GRECO FILHO, Vicente. Op. Cit. Apud: PAGLIUCA, José Carlos Gobbis. Op. Cit. In: MARQUES DA SILVA, Marco Antônio (coordenador). **Tratado temático de processo penal.** São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** São Paulo: Martins Fontes, 1987.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 26. ed. Malheiros: São Paulo, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e Redirecionamento da Execução Fiscal.** São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. Grupo GEN, 2019. 9788597020014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020014/>. Acesso em: 10 Set 2020.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação Do Direito.** 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito.** 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional.** 10. Vol. 1. Coimbra: Coimbra, 2014.

NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito.** 37. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

PIRES, Luís Henrique da Costa. **O Entendimento da 1ª Seção do STJ Sobre o Redirecionamento da Execução Fiscal.** Revista Consultor Jurídico, São Paulo –SP, 31 mai. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mai-31/luis-pires-tese-stj-redirecionamento-execucao-fiscal>. Acesso em: 16 ago. 2020.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial.** São Paulo: Forense, 1998.

SAMPAIO JR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão e denominação.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

Senado aprova MP do Contribuinte Legal no limite do prazo de validade. Revista Consultor Jurídico, São Paulo – SP, 24 mar. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mar-24/senado-aprova-mp-contribuinte-legal-limite-prazo>. Acesso em: 26 ago. 2020.

STJ Suspende Ações Sobre Redirecionamento de Execução Fiscal. Revista Consultor Jurídico, São Paulo – SP, 07 out. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-out-07/stj-suspende-acoes-redirecionamento-execucao-fiscal>. Acesso em: 16 ago. 2020.

Teodoro Junior, Humberto. **Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.