

BRUNO VERANO DA CRUZ STIVAL

**INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE
JURÍDICA E REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

CURSO DE DIREITO - UniEVANGÉLICA

2018

BRUNO VERANO DA CRUZ STIVAL

**INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE
JURÍDICA E REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

Monografia apresentada ao Núcleo de Trabalho de Curso da UniEvangélica, como exigência para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. Ms. Rodrigo Antônio Calixto de Mello.

ANÁPOLIS – 2018

BRUNO VERANO DA CRUZ STIVAL

**INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE
JURÍDICA E REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

Anápolis, ____ de _____ de 2018.

Banca Examinadora

DEDICATÓRIA

*Dedico aos meus pais: Patrícia e Jeferson,
aos meus irmãos Igor e Thiago,
e aos meus avós Maria Natália e José Verano (in memoriam).*

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pois sem tua misericórdia e graça absolutamente nada disso seria possível. Agradeço aos meus pais que durante anos se dedicaram a cuidar de mim e de minha educação, onde esse trabalho é fruto de todos estes anos de amor e carinho. Agradeço a minha avó materna que tanto me aconselhou nos momentos mais árduos e obscuros desta caminhada rumo a graduação, a ela que por tantas vezes se dispôs a me ajudar com sua infinita sabedoria. Lembro também dos meus irmãos Igor e Thiago, que tanto me compreenderam nesta longa caminhada de cinco anos, pois sem a alegria e paciência de ambos eu não chegaria tão bem. Agradeço a minha namorada Ana Luiza, pois foi peça fundamental em meu percurso jurídico, visto que sem ela a faculdade não teria o mesmo valor e sentido. Por fim agradeço a todos os professores que de alguma forma contribuíram enormemente para a minha formação humana e acadêmica, e em especial ao meu ilustre orientador Rodrigo Antônio, que tanto me ajudou juridicamente quanto humanamente, visto ser um grande homem e jurista.

“Dai graças ao Senhor, porque Ele é bom! Eterna é a sua misericórdia!” (Salmo 117)

RESUMO

O instituto da desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal sempre encontrou barreiras para sua plena efetivação no ordenamento pátrio. Após a vigência do Diploma Processual Civil de 2015, tal instituto ganhou novos contornos, que, permitiram relevantes mudanças processuais, onde ambas as partes puderam ter maior expressividade no âmbito judicial, garantindo assim o contraditório e a ampla defesa. O presente estudo pretende analisar quais os efeitos da desconsideração da personalidade na execução fiscal, em especial após o advento do Código de Processo Civil de 2015. A presente pesquisa contará com apoio doutrinário, artigos, julgados e entendimentos jurisprudenciais consolidados voltados a desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento na execução fiscal.

Palavras-chave: Execução Fiscal; Desconsideração da Personalidade Jurídica; Redirecionamento da Execução Fiscal.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	01
CAPÍTULO I –DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	04
1.1 Pessoa Jurídica e Autonomia Patrimonial.....	04
1.2 Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Brasileiro.....	08
CAPÍTULO II – REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL	14
2.1 Responsabilidade Tributária.....	14
2.2 Responsabilidade de terceiros com atuação irregular.....	19
CAPÍTULO III – INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL	25
3.1 O incidente de desconsideração da personalidade jurídica.....	25
CONCLUSÃO	42
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	45

INTRODUÇÃO

Dentro do exercício da atividade empresarial de uma empresa, seja ela de pequeno, médio ou grande porte, existem várias vinculações obrigacionais. Tais obrigações se dão das mais variadas formas, podendo ocorrer com outras pessoas jurídicas, como por exemplo em uma transação de compra e venda de mercadoria; com uma pessoa física, também podendo se dar por meio de compra e venda de mercadoria; ou com o Estado, que nas relações jurídico-tributárias recebe o nome de Fisco.

Das relações acima mencionadas, a que realmente importa para o presente trabalho monográfico é a relação entre Fisco e Empresa, ou seja, trata-se de uma vinculação jurídica de natureza tributária, que nasce, dentre outras formas, com a simples liberação estatal para o início do exercício empresarial, onde com a simples abertura de uma empresa ocorre a realização do chamado fato gerador, este que cria o liame jurídico obrigacional entre Fisco e Empresa, que assim obriga a pessoa jurídica a pagar certos tributos ao Ente Federado responsável, seja pela simples manutenção da atividade empresarial, seja pela circulação do serviço ofertado.

Quando se pensa em atividade empresarial, o que logo se vislumbra é uma empresa realizando suas atividades no mercado, tal ideia não está equivocada, entretanto, deve-se pensar naquele ou naqueles que tiveram a iniciativa de começar a operabilizar a empresa, ou seja, existem pessoas física por trás da gestão da pessoa jurídica, seria dizer que a vontade dos sócios se concretiza com a efetivação operacional da empresa, e é a partir daí que se pensa nos mecanismos de responsabilização destes sócios que comandam a empresa.

Uma vez que a empresa vem a assumir suas obrigações, e como explicado anteriormente, seja qual for a sua vinculação, a mesma será responsável por adimplir as obrigações contraídas. Porém, de algum modo a pessoa jurídica fica sempre vinculada ao Poder Estatal, pois, por mais que o Fisco não esteja diretamente envolvido em certas ações empresarias, o mesmo acaba sendo responsável por cobrar o cumprimento de certas obrigações, como é o exemplo do pagamento do ICMS, pois o Estado não participou da compra e venda, embora em alguns casos o Estado passa a se relacionar diretamente com a empresa, mas será responsável por cobrar tributos decorrentes desta operação. É a partir deste ponto que, para se cobrar os tributos devidos, nasce o processo denominado de Execução Fiscal.

O tema tem relevante importância na atualidade pois o Fisco sempre teve certa dificuldade em cobrar os referidos tributos das empresas, pois os seus gestores nem sempre agem de boa-fé no cumprimento destas obrigações tributárias, e, na maioria das vezes, são eles os praticantes dos atos ilícitos que geram tal inadimplemento tributário, sendo necessário a busca da responsabilização por parte dos sócios que agiram irregularmente. A este mecanismo deu-se o nome de desconsideração da personalidade jurídica, e, em se tratando do instituto na execução fiscal, firmou-se a ideia de redirecionamento da execução fiscal, pois como o próprio nome já diz, há um redirecionamento da execução para o(s) sócios(s) infratores.

É nesta sistemática que o presente trabalho aborda os prós e os contras do redirecionamento da Execução Fiscal nos dias atuais, onde com o advento de novas leis e entendimentos jurisprudenciais e doutrinários, o Fisco vem tentando dar contornos mais concretos a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica e seu redirecionamento na execução fiscal.

No primeiro capítulo aborda-se o nascimento da atividade empresarial desde os primeiros lampejos da figura do empresário na Europa, berço da atividade empresarial, até a sua chegada ao território brasileiro. Destaca-se também a concepção empresarial que o direito brasileiro adotou, não só do empresário, mas

também dos mecanismos legais para a regulação do exercício empresarial, com destaque ao instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

No capítulo posterior há um aprofundamento na matéria tributária, onde se elenca temas de suma importância para o entendimento da execução fiscal como responsabilidade tributária, e aqui o assunto de desmembra pois há a responsabilidade da empresa, esta que é tida como contribuinte e a responsabilidade do(s) sócio(s) nas relações tributárias chamado de responsável, E, por fim a responsabilização dos gestores que cometem conduta ilícita.

No terceiro e último capítulo há um amplo aprofundamento no processo de execução fiscal, onde se detalha todos os acontecimentos processuais necessários para a responsabilização dos sócios administradores, desde a petição inicial confeccionada pela Fazenda Pública até a prolação de sentença e possíveis recursos. Aponta-se também a jurisprudência dos Tribunais Superiores e o pensamento da doutrina pátria que indiscutivelmente teve papel fundamental no fortalecimento do instituto da desconsideração da personalidade jurídica e seu redirecionamento na execução fiscal.

CAPÍTULO I – DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Aqueles que desejam desenvolver atividade empresarial devem se revestir das formalidades exigidas pela legislação pátria para que assim possam constituir uma empresa, ou seja, uma pessoa jurídica capaz de direitos e deveres. Entretanto, com a criação da mesma, surgem algumas obrigações perante aqueles com quem contraíram laços jurídicos, o que assim torna a empresa, e, em alguns casos seus gestores responsáveis pelo adimplemento das obrigações.

1.1 Pessoa Jurídica e autonomia patrimonial

Devido os avanços tecnológicos, mudanças socioeconômicas decorrentes das transformações bélicas, o crescimento populacional, circulação de bens e serviços, e, demais circunstâncias, surge primeiramente na Europa a pessoa do comerciante, este é quem comprava e vendia bens ou serviços para poder capitanear lucros. (DINIZ, 2015)

Com o passar do tempo, a norma jurídica de cada civilização precisou regularizar o exercício de tal atividade, pois no passado havia uma economia de subsistência e a produção não era voltada para a venda, em alguns casos permutava-se o excedente em troca de outros bens ou serviços, mas isso nunca havia sido praticado com o objetivo de se auferir lucro.

Como as economias de alguns países estavam em ascensão, à atividade mercantil foi ganhando força e espaço dentro do cenário europeu, tomando conta de grande parte da vida daqueles que possuíam recursos para poder investir na

prática comercial. Após alguns anos estas variações chegaram ao Brasil e a legislação também sentiu a necessidade de uma regulação para o exercício de tal atividade.

Outrora a legislação pátria tomou o cuidado de regularizar tal atividade, mas como ainda era recente o movimento mercantil em terras brasileiras, o legislador da época se inspirou na melhor regra que dominava o estrangeiro para que pudesse também aplicá-la a realidade. A grande teoria que o direito pátrio incorporou foi a Teoria da Empresa, esta advinda da Itália.

O direito brasileiro contou ainda com os ensinamentos do saudoso jurista italiano Alberto Asquini (1943, *apud*, DINIZ, 2015) que apresentou a empresa como sendo um “Fenômeno Poliédrico”. Tal fenômeno apresentava os quatro perfis da empresa, sendo eles: o perfil subjetivo, perfil funcional, perfil objetivo, e por fim o perfil corporativo. (DINIZ, 2015)

Importante ressalva deve ser feita para que não se confunda empresa com empresário, uma vez que Asquini (1943, *apud*, DINIZ, 2015) expõe um conceito de empresa e não de empresário, pois este último é aquele que coordena os rumos da atividade mercantil.

Depois de grandes mutações sofridas no cenário brasileiro, chegamos à visão que se tem hoje, visão esta que apresenta o empresário como sendo aquele que explora a atividade mercantil, ou como dita os moldes atuais, como sendo aquele que exerce atividade econômica. (DINIZ, 2015)

Como supramencionado, o jurista brasileiro não se ocupou em normatizar o conceito de empresa, mas sim em conceituar o que é atividade empresária, desta feita, o legislador positivou no Código Civil (Lei 10.406/2002) em seu art. 966 o que vem a ser o empresário. Assim versa a regra: “Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.” (BRASIL, 2002, *online*)

Conforme os avanços ocorriam, a melhor doutrina se ocupava em acompanhá-los para que pudesse dar mais solidez e clareza a prática da atividade econômica, de tal modo que todo aquele que deseja desenvolver atividade econômica em território brasileiro, pode se personificar de algum modelo empresarial oferecido pelo ordenamento, como por exemplo, uma sociedade anônima, sociedade em comandita por ações, dentre outras, ou até mesmo sendo um empresário individual, como é o caso do MEI (Micro Empreendedor Individual), e, caso parecido ocorre com a criação da EIRELI (Empresa Individual de Responsabilidade Limitada), sendo esta uma empresa individual. (DINIZ, 2015)

Com a adoção de um desses modelos, e cumprindo os requisitos mencionados pela lei, a pessoa física que deseja exercer esta atividade estará apta para se revestir de uma nova personalidade, deixando de lado a pessoa física e se apresentando a partir de agora como pessoa jurídica. A personalidade jurídica concede ao seu gestor uma blindagem considerável, uma vez que os atos praticados são de responsabilidade da pessoa jurídica, ou seja, a empresa é quem responde por seus atos, pois foi ela que desempenhou atos jurídicos, é o que ensina a ilustre civilista Maria Helena Diniz que diz:

A pessoa jurídica é uma realidade autônoma, capaz de direitos e obrigações, independentemente dos membros que a compõem, com os quais não tem vínculo, agindo por si só, comprando, vendendo, alugando etc., sem qualquer ligação com a vontade individual das pessoas naturais que dela fazem parte. (DINIZ, 2015, p. 250)

De maneira breve, deve-se destacar que quando se fala em responsabilidade, não se deve imaginar apenas a questão pecuniária, mas também as responsabilidades nos casos ambientais, obrigações de fazer, de não fazer, e várias outras descritas no direito brasileiro. Aqui são inúmeras as leis que dirimem a matéria, uma vez que o exercício da atividade empresarial pode ocasionar prejuízos àqueles com as quais se relacionou, e, assim sendo, o direito pátrio legislou sobre o tema. (STOLZE, PAMPLONA, 2017)

No que tange ao direito ambiental, destaca a Lei 9.605/1998 que dispõe sobre as sanções civis, penais e administrativas no que diz respeito a condutas lesivas ao meio ambiente, dando ênfase ao seu art. 3º que diz:

Art. 3º As pessoas jurídicas serão responsabilizadas administrativa, civil e penalmente conforme o disposto nesta Lei, nos casos em que a infração seja cometida por decisão de seu representante legal ou contratual, ou de seu órgão colegiado, no interesse ou benefício da sua entidade.

Deve-se perceber ao ler o artigo supramencionado, que a lei imputa à pessoa jurídica a responsabilidade pelos atos maléficos e não ao seu representante legal ou aquele que conduziu a ação, o que demonstra a chamada autonomia patrimonial, ou seja, os representantes não se responsabilizam primariamente pelos atos da pessoa jurídica.

Merece destaque também o Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078/1990), este que protege as relações consumeristas, visto que aquele que obteve vínculo jurídico com alguma pessoa jurídica merece ter salvaguardado seus direitos, pois é o braço hipossuficiente da relação consumerista. O art. 12 assim menciona:

Art. 12 O fabricante, o produtor, o consumidor, nacional ou estrangeiro, e o importador respondem, independentemente da existência de culpa, pela reparação dos danos causados aos consumidores por defeitos decorrentes de projeto, fabricação, construção, montagem, fórmulas, manipulação, apresentação ou acondicionamento de seus produtos, bem como por informações insuficientes ou inadequadas sobre sua utilização e riscos.

Carece inferir claramente que a legislação brasileira garante a pessoa jurídica uma blindagem, onde é esta a responsável pelos seus atos, e, posteriormente aqueles que a conduzem.

Neste sentido ensinam os ilustres civilistas Pablo Stolze e Rodrigo Pamplona:

Assim, independentemente da natureza da pessoa jurídica (direito público ou privado), estabelecido um negócio jurídico com a observância dos limites determinados pela lei ou estatuto, com deliberação do órgão competente e/ou realização pelo legítimo representante, deve ela cumprir o quanto pactuado, respondendo, com seu patrimônio, pelo eventual inadimplemento contratual, na forma do art. 389 do CC/2002. (STOLZE, PAMPLONA, 2017, p. 294)

Em relação à questão patrimonial, observa-se que os bens da empresa não se confundem com os bens daquele, ou daqueles – no caso das sociedades – que a administram, até mesmo porque a vontade dos sócios em realizar atividade econômica se concretiza com a criação da pessoa jurídica, e é esta a responsável pelos compromissos assumidos.

Porém com o passar dos anos, verificou-se que os responsáveis pela administração destas empresas estavam praticando condutas contrárias à atividade empresarial, causando assim prejuízos a terceiros, e, além disso, estavam gerando a confusão patrimonial entre os bens dos sócios e os da empresa.

A partir de então se começou a buscar um mecanismo para se frear o mau uso da personalidade empresarial, vez que os prejuízos advindos de condutas ilícitas eram cada vez mais presentes. Foi então que se instituiu o mecanismo da desconsideração da personalidade jurídica.

1.2 Desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro

Conforme boa parte da doutrina brasileira menciona, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, também denominada *disregard doctrine* ou *disregard of legal entity*, para o direito anglo – americano; *abus de la notion de personnalité sociale*, no direito francês; dentre outros, surgiu na Inglaterra, mas em específico através do caso dos irmãos Salomon, sendo este o precedente jurisprudencial para a criação de tal teoria. (STOLZE, PAMPLONA, 2017)

Tal teoria permite que se desfaça o chamado véu que blinda a personalidade da pessoa jurídica e invada assim o patrimônio daqueles que abusaram de tal personalidade. Nesta esteira anota o magistral civilista Carlos Roberto Gonçalves que:

Permite tal teoria que o juiz, em casos de fraude e de má – fé, desconsidere o princípio de que as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros e os efeitos dessa autonomia, para atingir e vincular os bens particulares dos sócios à satisfação das dívidas da sociedade (lifting de corporate veil, ou seja, erguendo-se o véu da personalidade jurídica). (GONÇALVES, 2017, p. 256)

Deve-se perceber que dentro do ordenamento jurídico pátrio existe um instituto denominado despersonalização da personalidade jurídica. Referido instituto jamais deve ser comparado ao instituto da desconsideração da personalidade jurídica, visto que este ocorre no caso de abuso da personalidade jurídica e não ocasiona ofim do exercício da atividade, enquanto aquele acarreta a dissolução da personalidade jurídica ou a interrupção para o seu funcionamento. (GONÇALVES, 2017)

Em se tratando de direito pátrio, o precursor dos estudos sobre o tema foi o ilustre Rubens Requião (1998, *apud*, TARTUCE, 2017). Este mencionava a aplicação de tal instituto mesmo que não houvesse previsão legal, posto que em meados nos anos 60, não havia nenhuma positivação razoável no Brasil, embora houvesse no direito estrangeiro, que mencionasse a aplicação do referido instituto.

O primeiro diploma brasileiro a tratar de forma expressa sobre a teoria da desconsideração da personalidade jurídica foi o Código de Defesa do Consumidor, que em seu art. 28, caput, diz:

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

Com tal previsão, fica o juiz autorizado a desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando esta em desfavor do consumidor abusou da sua personificação.

O diploma supramencionado foi o primeiro a tratar de forma expressa sobre o tema, porém, o Diploma Civil de 2002 também se ocupou em alocar a matéria nos seus dispositivos, uma vez que tem maior amplitude nas relações jurídicas, pois quando se vislumbrava o tema apenas na seara consumerista, as demais áreas ficaram de certa forma desprotegidas. É o que percebe da leitura do art. 50 do Código Civil de 2002:

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

Antes da criação art. 50 do Código Civil não era ilegal ou impossível de se aplicar a desconsideração da personalidade jurídica, o que se observava no ordenamento jurídico brasileiro era certa carência na uniformização frente o uso desta desconsideração, pois a não ser o Código de Defesa do Consumidor, nenhuma outra compilação legislativa mencionada de forma clara este quesito. Desta forma, com o advento deste artigo, o instituto ganhou solidez na lei brasileira.

O direito pátrio ergueu inúmeros benefícios após a positivação feita pelo legislador, sendo o art. 50 do Diploma Civil talvez o principal dispositivo que concede legalidade para que se ocorra a quebra do véu da personalidade. Assim ensina o Enunciado n. 51 do CJF/STJ que “a teoria da desconsideração da personalidade jurídica – *disregard doctrine* – fica positivada no novo Código Civil, mantidos os parâmetros existentes nos microssistemas legais e na construção jurídica sobre o tema”. (TARTUCE, 2017)

Tal positivação foi tão importante para a efetividade da aplicação da desconsideração que assim ensina o conceituado civilista Flávio Tartuce: “Como a desconsideração da personalidade jurídica foi adotada pelo legislador da codificação material de 2002, não é recomendável mais utilizar a expressão *teoria*, que constitui trabalho doutrinário, amparado pela jurisprudência” (TARTUCE, 2017, p. 267). Assim a desconsideração da personalidade jurídica ganha uma forma concreta no ordenamento jurídico brasileiro, podendo agora ser evocada de maneira mais palpável, vez que foi recepcionada pela lei material.

A Teoria Maior exige a comprovação do abuso da personalidade jurídica para que se possa pleitear a sua desconsideração. Nesta teoria, uma vez confirmado o desvio de finalidade ou a sua confusão patrimonial – confusão do patrimônio do sócio ou sócios com o patrimônio da pessoa jurídica – o magistrado pode aplicar a quebra da blindagem patrimonial da empresa, onde assim, aqueles

que foram os mentores das condutas contrárias ao que dispõe o ordenamento jurídico pátrio, serão os responsáveis pela reparação do dano.

Já para a Teoria Menor é necessário apenas a comprovação da insolvência do devedor para que se aplique o instituto. Assim ensina o douto civilista Carlos Roberto Gonçalves:

Esta última não se preocupa em verificar se houve ou não utilização fraudulenta do princípio da autonomia patrimonial, nem se houve ou não abuso da personalidade. Se a sociedade não possui patrimônio, mas o sócio é solvente, isso basta para responsabilizá-lo por obrigações daquela.(GONÇALVES, 2017, p. 258)

A doutrina pátria ainda dividiu a Teoria Maior em duas frentes, sendo elas: A objetiva e subjetiva. Para maior elucidação do tema Carlos Roberto Gonçalves mais uma vez descreve em perfeitas palavras esta divisão, que diz:

A teoria 'maior', por sua vez, divide-se em objetiva e subjetiva. Para a primeira, a confusão patrimonial constitui o pressuposto necessário e suficiente da desconsideração. Basta, para tanto, a constatação da existência de bens de sócio registrados em nome da sociedade, e vice-versa. A teoria subjetiva, todavia, não prescinde do elemento anímico, presente nas hipóteses de desvio de finalidade e de fraude. É pressuposto inafastável para a desconsideração o abuso da personalidade jurídica.(GONÇALVES, 2017, p. 258)

Inferre-se a partir da explanação acima, que, embora a Teoria Maior seja aparentemente mais detalhada no que diz respeito aos seus pressupostos, ela própria apresenta maior flexibilidade para sua comprovação, vez que a corrente objetiva afasta o elemento subjetivo como pressuposto, ou seja, basta a simples constatação de que houve a confusão patrimonial para que se sobreponha a desconstrução da blindagem conferida a pessoa jurídica.

Outro ponto que merece destaque é frente a aplicação das teorias no direito brasileiro. Embora ambas as teorias são aplicadas no cotidiano daqueles que estão envolvidos, nenhuma delas tem aplicação minorada pelo sistema brasileiro, pois fica inviável esta divisão na prática, pois a doutrina apenas pormenorizou a efetivação que já ocorria, ou seja, tal divisão embora narrada em todas as instâncias do Poder Judiciário, tem caráter mais acadêmico, visto que o magistrado, em alguns casos, nem sequer se limita a expor a divisão, pois basta que a empresa se encaixe em alguma modulação elencada pelo legislador para que fique configurado a

ilicitude do ato, para que assim se vislumbre a desconsideração da personalidade jurídica.

Em se tratando de confusão patrimonial ensinam os magistrados Pablo Stolze e Rodrigo Pamplona que tal ato se configura quando “a atuação do sócio ou administrador confundiu-se com o funcionamento da própria sociedade, utilizada como verdadeiro escudo, não se podendo identificar a separação patrimonial entre ambos” (STOLZE, PAMPLONA, 2017, p. 304). O que se deve destacar é o fato de que assim como os representantes são responsáveis pela empresa, a empresa também será responsável pelos atos de seus gestores.

Decorrente desta confusão patrimonial, como supramencionado, nasce uma reciprocidade de obrigações entre empresa e sócio / administrador, ou seja, um acaba sendo responsável pela ilicitude do ato praticado pelo outro. A esta responsabilização a doutrina deu o nome de Desconsideração Inversa.

Os estimados professores Carlos Alberto Dabus Maluf e Adriana Caldas do Rego Freitas Dabus Maluf assim dispõe sobre o tema:

Caracteriza-se desconsideração inversa quando é afastado o princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica para responsabilizar a sociedade por obrigação do sócio. Assim, não se poderia deixar sem reparação o dano experimentado pela vítima de ato fraudulento praticado pelo sócio sem patrimônio que tivesse transferido à sociedade de que fizesse parte bens que, na realidade, seriam dele. Tendo em vista casos como estes que se passou a falar em desconsideração inversa da personalidade jurídica. (MALUF, 2017, p. 297)

Conforme ensinamento dos ilustres professores, percebe-se que o sócio ou o administrador da empresa devem zelar pela ética e pelos bons costumes do direito brasileiro, pois, caso resta comprovado a ação ilícita por parte do controlador, este poderá gerar responsabilidades para a empresa a qual controla, o que irá acarretar a quebra da autonomia patrimonial da empresa para que o seu patrimônio possa adimplir as obrigações contraídas pelo gestor.

Tal desconsideração não se resume apenas no que tange ao direito empresarial ou negócios contraídos através de negociações mercadológicas,

podendo ser apresentada em qualquer situação que se verifique a necessidade de se empregar a inversão patrimonial.

Assim mencionam mais uma vez os estimados professores Carlos Alberto Maluf e Adriana Caldas Maluf que:

No âmbito do direito de família a teoria tem sido utilizada, como na hipótese de um dos cônjuges ao adquirir bens de maior valor registrá-los em nome de pessoa jurídica sob seu controle, para livrá-los da partilha a ser realizada nos autos da separação judicial, em ato aparentemente regular. (2017, p. 298)

No mesmo diapasão anota Flávio Tartuce(2017)que o exemplo típico é a situação em que o sócio, tendo conhecimento de eventual separação ou divórcio, compra bens com capital próprio em nome da empresa (confusão patrimonial). Por essa forma de desconsideração, tais bens poderão ser alcançados pela separação ou divórcio, fazendo que o instituto seja aplicado no Direito de Família.

Desta feita, verifica-se que o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, seja ela inversa ou não, somente acrescentou mais segurança jurídica ao ordenamento pátrio, vez que aqueles que sofreram com o abuso da blindagem patrimonial oferecida pela personalidade jurídica podem ter seus direitos salvaguardados, pois outrora existia um denso vácuo legislativo, o que já não ocorre atualmente.

Por fim, cabe destacar que o presente instituo não possui regulação apenas nas legislações materiais como é o caso do Código Civil, Código de Defesa do Consumidor, dentre outros, mas também regulação processual, tendo como principal pilar o Código de Processo Civil de 2015.

CAPÍTULO II- REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

Em se tratando de direito tributário, necessário de faz entender mais detalhadamente o modo como se dá a relação entre Fisco e Contribuinte, para, que assim, se possa avançar no estudo da execução fiscal, instituto esse que se instala quando há alguma mácula na relação jurídico tributária.

2.1 Responsabilidade tributária

Para a fruição do exercício empresarial, a pessoa jurídica possui inevitável vínculo com algum ou alguns entes federados, uma vez que o Estado é quem permite e delinea o exercício de tal atividade, criando assim deveres que o vinculam a pessoa jurídica ou física. Em decorrência de tal vínculo, o direito se ocupou em criar uma disciplina para dirimir a questão, nasce então o direito tributário.

A concepção de direito tributário adotada pelo ordenamento pátrio teve sua base nos direitos francês (*Droit Fiscal*) e inglês (*Fiscal Law*), porém a nomenclatura advinda do direito alienígena sofreu mutações e passou a ser mencionada como Direito Financeiro, e, após a Emenda Constitucional n. 18/65 deu-se o nome de Direito Tributário, que veio a ser consolidado com o advento no Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966). (SABBAG, 2016)

Vasta é a conceituação etimológica da doutrina para o Direito Tributário, entretanto tais elucidações possuem pontos em consonância, quais sejam: que o

Direito Tributário decorre da relação entre Estado e Contribuinte; tal contribuinte pode ser pessoa física ou jurídica, e, que tal ramo da ciência jurídica regula uma forma de captação de receitas por parte do Estado, desta forma, não se faz necessário elencar conceituações de diversos autores, pois, todos eles, ao conceituarem essa relação Estado x Contribuinte, mencionam pontos em comum. Para maior clareza do conceito vale catalogar o ensinamento do professor Eduardo Sabbag:

Direito Tributário é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos. (SABBAG, 2016, p. 41)

Posto a conceituação sobre o que vem a ser Direito Tributário, necessário se faz conhecer com maior profundidade quem são os sujeitos existentes nesta relação jurídico-econômica.

Dentro de toda e qualquer relação jurídica as partes envolvidas tem os seus direitos e deveres. Nas relações tributárias não é diferente. Temos de um lado o credor, ou seja, o Estado (Fisco), e, de outro, o devedor, também denominado de Contribuinte, este que pode ser Pessoa Física ou Jurídica. É a partir deste vínculo tributário que une Estado e Contribuinte é que surgem as chamadas responsabilidades tributárias.

Da leitura do art. 119 do Código Tributário Nacional, pode-se extrair a definição de sujeito ativo. Assim diz a norma: “ Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.” (BRASIL, 2002, *online*).

Percebe-se que, o Estado é quem detêm as prerrogativas de instituição, cobrança e competência para se cobrar o tributo do sujeito passivo da obrigação tributária, é o Estado que tem competência para se executar aquele que se encontre inadimplente frente a obrigação tributária, é ele o detentor do poder. Entretanto deve-se sempre ter uma visão pormenorizada quanto ao assunto, visto que, embora a União detenha quase sempre alta posição hierárquica no que diz respeito a

normas legislativas – que se dá por meio do Congresso Nacional, quando se está a falar de competência tributária, os demais entes políticos exercem competência legislativa plena, na forma do art. 6º do Código Tributário Nacional. (PAULSEN, 2017)

Contudo, há que se atentar que nem sempre o ente federado será o destinatário do recurso arrecadado. Aqui, cabe uma importantíssima diferenciação do que vem a ser Competência Tributária e Capacidade Tributária. Desta forma, para maior esclarecimento vale destacar os dizeres de Sacha Calmon:

A capacidade tributária desvela *relação jurídica* entre os sujeitos ativos e passivos em cópula obrigacional. Obviamente, o ente político investido da competência para legislar pode ser, ao mesmo tempo, o sujeito ativo da relação jurídica obrigacional. À União, v.g., compete legislar sobre o imposto de renda. A um só tempo ela é o sujeito ativo, o *accipiens* da obrigação tributária típica deste imposto. Todavia, nem sempre é assim. A competência para instituir contribuições sociais previdenciárias é da União Federal, mas a capacidade tributária ativa para exigí-las e recebê-las é da autarquia previdenciária responsável pela seguridade social, ente diverso, portanto, do que detém a competência legislativa, do que institui e, por isso, torna *exigíveis* ditas contribuições. (CALMON, 2016, p. 596)

O ilustre tributarista Sacha Calmon quer mostrar que a pessoa competente para criação do tributo nem sempre é aquela que recebe esta prestação. Como bem explicado, um ótimo exemplo vem a ser a relação entre União e INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), onde quem institui o tributo é a União, mas os recursos são destinados ao INSS. Casos desta forma ocorrem também com outras pessoas jurídicas, inclusive com algumas de direito privado, como é o caso dos cartórios. (MACHADO SEGUNDO, 2017)

Já o polo passivo da relação tributária é composto prioritariamente pelo chamado Contribuinte. É este quem têm o dever de pagar o tributo instituído pelo Estado. Como outrora mencionado, podem existir tanto uma pessoa jurídica quanto uma pessoa física. Para melhor entendimento o art. 121 do Código Tributário Nacional anota:

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

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

Conforme leitura do artigo acima transcrito, necessário se faz diferenciar os termos enunciados, quais sejam: Contribuinte e Responsável. Legalmente falando existe clara distinção entre os mesmos, entretanto, a doutrina é que se ocupa em maior pesquisa. A distinção entre contribuinte e responsável é melhor explicada pelo professor Eduardo Sabbag, que assim enuncia:

O sujeito passivo ocupa o lado devedor da relação intersubjetiva tributária, mostrando-se como o destinatário da cobrança do tributo e/ou da multa.

Existem dois tipos de sujeitos passivos, a saber:

a) *Sujeito passivo direto*: é o contribuinte, que possui relação pessoal e direta com o fator gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). Exemplo: o proprietário do bem imóvel é contribuinte do IPTU;

b) *Sujeito passivo indireto*: é o responsável, na condição de terceiro, escolhido por lei para o pagamento do tributo, sem que tenha relação com o fator gerador (art. 121, parágrafo único, II, do CTN). Exemplos: os pais são os responsáveis tributários relativamente ao tributo devido pelo filho menor; o adquirente do bem imóvel (ou móvel) é o responsável tributário relativamente ao tributo devido pelo alienante; o administrador da sociedade é responsável tributário relativamente ao tributo devido pela pessoa jurídica. (SABBAG, 2017, p. 128)

Com os dizeres do estimado professor Sabbag e também após uma clara interpretação legalista da norma tributária nacional, é sabido que aquele que adimple a obrigação tributária pode ser caracterizado de maneira dupla, aparecendo na faceta do contribuinte, e, outra vez na de responsável.

O Contribuinte é aquele que possui laço direto com a obrigação tributária, ou seja, é ele o mentor direto do ato, é ele que deu causa ao fato gerador, desta forma, a cobrança do tributo deve ser feita diretamente a ele. Tal designação pode ser explicada com o clássico exemplo da pessoa jurídica, onde uma ou mais pessoas desejam exercer atividade empresária, constituindo assim uma empresa para que assim o faça, desta maneira é atribuído à própria pessoa jurídica a obrigação pelo adimplemento da obrigação, ou seja, ela é o sujeito passivo direto. (SABBAG, 2017)

O Responsável por sua vez, é caracterizado de maneira mais abrangente, fato é que, o Código Tributário Nacional assim menciona esta responsabilização em alguns de seus dispositivos e aloca no Capítulo V a chamada Responsabilidade Tributária. Para maior elucidação o art. 128 assim explicita:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Análise importante deve ser feita, visto que o presente dispositivo acentua importantes anotações acerca do sujeito passivo indireto, quais sejam: é a lei quem atribui a responsabilidade pelo crédito tributário; pode-se neste momento, excluir-se o responsável originário, e, atribuir-lhe responsabilidade supletiva, sendo esta total ou parcial, à obrigação. A presente análise se enriquece com os dizeres do Professor Hugo de Brito Machado Segundo que magistralmente anota:

É importante destacar que, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, e ao que expressamente determina o CTN, um terceiro, não contribuinte, somente pode ser legalmente definido como sujeito passivo, na condição de “responsável tributário”, quando vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação. A lei não pode atribuir responsabilidade a um terceiro que nenhuma relação tem com o fato gerador da obrigação correspondente. Essa vinculação é importante para que o responsável, que afinal não foi quem revelou capacidade contributiva praticando o fato gerador, possa ressarcir-se junto ao contribuinte pelo que teve de recolher em seu lugar. (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 148)

A responsabilização aludida, conforme anotação da doutrina, se dá de duas formas, sendo elas: Responsabilização por Substituição e Responsabilização por Transferência. Desta vez o Professor Eduardo Sabbag é quem contribui com a matéria:

Em determinados cenários, poderá, ainda, haver a presença de um terceiro, que será destinatário da cobrança do Estado. Aqui teremos a caracterização da responsabilidade tributária referente ao *sujeito passivo indireto* (art. 128 do CTN). Este poderá ser:

a) *Responsabilidade por substituição*: o responsável ou substituto ocupa o lugar do contribuinte a partir do *fato gerador*, despontando como sujeito passivo desde o implemento da obrigação tributária;

b) *Responsabilidade por transferência*: o responsável ocupa o lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador, ou seja, há um fato que se dá posteriormente ao surgimento da obrigação e acarreta a transferência da sujeição passiva para um terceiro.

Analisadas as especificações doutrinárias, e, avançando no estudo dos dispositivos da lei tributária pátria, tem-se as duas maiores especificações de responsabilização tributária: a dos sucessores e a de terceiros. Tanto a responsabilização dos sucessores, quanto a responsabilização de terceiros se dá por transferência. Vale apontar, brevemente, que a doutrina se ocupou em conceituar inúmeras espécies dos gêneros responsabilidade por substituição e por transferência.

A responsabilidade dos sucessores, que pode ser vista no Capítulo V, Seção II do CTN se dá quando há o desaparecimento do devedor original, assim, a obrigação é transferida para o sucessor, exemplo indiscutível ocorre quando da transmissão de um imóvel, quer ocorra por doação, quer ocorra por compra e venda, quer por ato *inter vivos* ou *causa mortis*. Claro se deve ficar que, quando mencionado o agente sucessor, não se deve imaginar apenas os filhos, ou cônjuges, mas também todo aquele que por sucessão passa a ter responsabilidade tributária pela obrigação, ou seja, tem vinculação com o fato gerador.

2.2 Responsabilidade tributária de terceiros com atuação irregular

Por sua vez, a responsabilidade de terceiros também se encontra no Capítulo V do Código Tributário Nacional, porém encontra tratamento específico, que como anota o tributarista Sacha Calmon “É tipo de responsabilidade indireta por transferência, mas já implica, desde logo, o dever desses terceiros de vigiar os contribuintes e de zelar pelos seus interesses.” (CALMON, 2017, p. 630)

Mais uma vez será necessário um maior detalhamento do tema, posto que o próprio CTN distingue as responsabilidades destes terceiros, alocando assim nos arts. 134 e 135 as possíveis possibilidades. Tal distinção é muito clara, de modo que é possível inferir apenas com a leitura do caput de ambos os artigos. O primeiro artigo diz que os terceiros serão responsáveis no caso de impossibilidade do adimplemento por parte do contribuinte, uma vez que o segundo artigo já menciona a responsabilidade, imputando assim ao agente que praticou o ato de tal obrigação.

Na hipótese do art. 134, tem-se a chamada responsabilidade tributária solidária, que, como se compreende bem após a leitura do dispositivo, ocorre “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este” (BRASIL, 1966,*online*), desta forma, o terceiro passa a ser o responsável tributário, ou seja, é ele quem deve adimplir a obrigação. Fato imprescindível é observar que a solidariedade se apresenta de forma subsidiária e não solidária plena. (SABBAG, 2017)

Nesta ocasião, o contribuinte é o primeiro a ser procurado para que se possa cumprir com a obrigação, mas, na falta deste, o terceiro responde de forma subsidiária. Como anota o professor Sabbag é “importante frisar que os contribuintes enumerados no dispositivo em estudo, embora sejam ora incapazes, ora despidos de personalidade jurídica, possuem capacidade tributária passiva, conforme o art. 126 do CTN.” (SABBAG, 2017, p. 148). Desta forma a atuação do terceiro é de fundamental importância para o desejado adimplemento da obrigação tributária. Neste sentido é cediço o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que assevera:

[...] Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária ‘nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte’, uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária (STJ, Primeira Seção, rel. Min. LUIZ FUX, EREsp 446.955, 2008).

Portanto, é de suma importância observar que o contribuinte não praticou nenhuma conduta ilícita, tendo conseqüentemente uma atuação regular, ele apenas não pôde assumir a obrigação, e a partir daí, o terceiro que agora assume a obrigação tributária é que será o respaldo para o adimplemento obrigacional, que, assim assumiu de forma subsidiária. É o que ocorre nos incisos de I a VII do art. 134 do CTN.

Já na hipótese do art. 135 do Diploma Tributário, tem-se a chamada responsabilidade pessoal. Aqui, o terceiro é pessoalmente responsável pela obrigação tributária, haja vista, que foi ele quem praticou conduta contrária ao

regramento, ou seja, a partir de agora o mesmo será responsável pelo adimplemento obrigacional, uma vez que o motivo dessa responsabilização foi a prática de conduta irregular. É esse o ponto de crucial diferença da hipótese prevista no artigo anterior. Neste sentido, o Desembargador do TRF 4ª Leandro Paulsen, anota a conclusão dos Juízes Federais no I Encontro Nacional sobre Processo de Execução Fiscal, que foi promovido pela AJUFE no ano de 1999:

A responsabilidade de que cuida o art. 135, III, do CTN pressupõe uma situação grave de descumprimento da lei, do contrato social ou dos estatutos em ato que nem sequer se poderia tomar como constituindo ato regular da sociedade e do qual decorra a obrigação tributária objeto da responsabilidade, daí por que é pessoal do sócio-gerente. (PAULSEN, 2017, p. 218)

Neste mesmo diapasão, da maneira magistral, anota o estimado tributarista Sacha Calmon:

Em suma, o art. 135 retira a 'solidariedade' e a 'subsidiariedade' do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. O regime agravado de responsabilidade tributária previsto no artigo estende-se, é óbvio, peremptoriamente, àquelas duas categorias de responsáveis previstas no rol dos incisos II e III (mandatários, prepostos, empregados e os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado). O dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco. (CALMON, 2017, p. 634)

Assim sendo, fica amplamente evidenciado que a responsabilização, nesta hipótese, é oriunda de atuação irregular por parte daqueles que tinham o poder de condução.

No concernente aos atos irregulares das empresas, tem-se um ato da pessoa jurídica que macula o disposto no ordenamento pátrio, qual seja, a Dissolução Irregular, que, como o próprio nome já diz, ocorre quando cessa a atividade da empresa de forma irregular, ou seja, ficam obrigações inadimplidas. Portanto, a empresa encerra as suas atividades empresariais sem o total

cumprimento de seus débitos tributários, assim, a empresa fecha as suas portas, e não mais assume os débitos oriundos do exercício empresarial com o Fisco. (PAULSEN, 2017)

Para frear a conduta ilícita das empresas, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 435 que diz: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”. Desta forma, fica absolutamente confirmado que caso a empresa venha a baixar as portas de maneira irregular, ou seja, com débitos frente ao Fisco, os sócios-gerentes serão responsabilizados.

Desta forma, vejamos o que diz o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. SÚMULA 435/STJ. 1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente da empresa, com fundamento no art. 135 do CTN, somente é cabível quando ficar demonstrado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou, ainda, no caso de dissolução irregular da empresa. 2. Pacífico o entendimento no sentido de que "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente." (Súmula 435/STJ). 3. A certidão emitida por oficial de justiça, atestando que a empresa devedora não funciona mais no endereço constante dos seus assentamentos na junta comercial, constitui indício suficiente de dissolução irregular e autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. STJ, Primeira Turma, rel. Min. SÉRGIO KUKINA, AgRg no REsp 1339991/BA, ago. 2013.

Alguns doutrinadores brasileiros afirmam que a dissolução irregular é um erro empresarial, que, poderia ser evitado caso a empresa, percebendo suas dificuldades financeiras, ingressasse com o processo falimentar. Claro fica, que o erro construído pelos sócios-gerentes, quase sempre é de má-fé, visto que é preferível cessar a atividade empresarial, uma vez que já não se possui recursos, do que adimplir os débitos tributários.

Em consonância com o tema supramencionado, tem-se o processo de falência, que ocorre quando a empresa vislumbra uma concreta dificuldade financeira, e, temendo não conseguir adimplir não só obrigações com o Fisco, mas com todo e qualquer credor, pede judicialmente a falência, objetivando dentre outros objetivos, a não dissolução irregular. Desta forma, como anota Leandro Paulsen:

A falência não constitui ato ilícito, não podendo, de modo algum, ser invocada pelo Fisco para justificar a incidência do art. 135, III, do CTN. Aliás, é justamente a falta do requerimento da autofalência que implica a chamada dissolução irregular, a qual, contudo, a rigor, também não se enquadra na previsão constante do art. 135 do CTN. (PAULSEN, 2017, p. 219)

Portanto, deve-se fazer clara menção ao ato daqueles que têm o poder de gerência frente a empresa, uma vez que o tipo de conduta, seja ele lícita ou ilícita, é que vai determinar o redirecionamento da execução fiscal, haja vista, que em alguns casos o sócio-gerente não é o responsável primário para adimplir tal obrigação.

Ante ao exposto, merece ressalva o inciso III do art. 135 do CTN. Tal grifo se faz necessário para que se possa entender um mero detalhe no que tange a responsabilização da obrigação tributária, uma vez que a doutrina pátria em alguns aspectos, e essa ressalva é um deles, menciona certa omissão do diploma material tributário, ou talvez certa literalidade legislativa que acaba não sendo aplicável na prática.

Em se tratando do inadimplemento da obrigação tributária, mais especificamente da pessoa jurídica, necessário se faz entender que o sócio-gerente nem sempre é imediatamente responsável pelo inadimplemento da obrigação. Esse é o vácuo que o Código Tributário Nacional deixou, pois, de uma leitura rápida e sendo estritamente legalista, tem-se a falsa ideia de que, uma vez não cumprida a obrigação tributária, o sócio-gerente será de imediato responsável por esta. Entretanto não é isso o que acontece. Assim anota o Superior Tribunal de Justiça em sua Súmula 439 que “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”, ou seja, o simples inadimplemento da obrigação por parte da empresa, não é motivo para se responsabilizar o sócio.

Para complementação do tema assim dispõe mais uma vez o STJ:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. EX-SÓCIO DE SOCIEDADE LIMITADA. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO. LIMITES. ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADO. Já se encontra assente na doutrina e na jurisprudência que a responsabilidade do sócio que se retira da sociedade, em relação às dívidas fiscais contraídas por esta, somente se afirma se aquele, no exercício da gerência ou de outro cargo na empresa, abusou do poder ou infringiu a lei, o contrato social ou estatutos, a teor do que dispõe a lei tributária, ou, ainda, se a sociedade foi dissolvida irregularmente. É evidente que o não recolhimento dos tributos exigidos na execução fiscal em epígrafe, configura um ato contrário à lei, em razão de prejudicar o fim social a que se destina arrecadação. Necessária, entretanto, é fixar-se os limites do que seja infração legal, porquanto a falta de pagamento do tributo ou não configura violação legal e é irrelevante falar-se em responsabilidade ou não constitui violação da lei, e, conseqüentemente, sempre haveria responsabilidade. O mero descumprimento da obrigação principal, desprovido de dolo ou fraude, é simples mora da sociedade--devedora contribuinte, inadimplemento que encontra nas normas tributárias adequadas às respectivas sanções; não se traduz, entretanto, em ato que, de per si, viole a lei, contrato ou estatuto social, a caracterizar a responsabilidade pretendida pela recorrente [...](STJ, 2ª T., unânime, REsp. nº 201.868-MG, rel. Min. Franciulli Netto, ago./2001).

A corte supramencionada dispõe de vários julgados acerca do tema, e possui fontes inesgotáveis sobre tal. Tanto é, que se editou súmula para que o entendimento se tornasse maciço. Porém, não se deve esquecer que em caso de má conduta, ou seja, decorrente de ato irregular, este sócio-gerente ou quem mais for necessário, será responsabilizado pelo ato e, conseqüentemente responsável por adimplir a obrigação tributária.

CAPÍTULO III – INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL

Uma vez que a empresa não procede com o adimplemento de suas obrigações, sejam elas entre outras pessoas jurídicas, ou pessoas físicas, e, mais em específico, em relação ao Fisco, alguma providencia deverá ser tomada para que ocorra o adimplemento obrigacional, pois a empresa por sua vez, embora responda em nome próprio, é gerida por seus sócios-administradores, e são estes os responsáveis pela conduta. A esta providencia dá-se o nome de Desconsideração da Personalidade Jurídica, onde tal instituto caracteriza-se pela verdadeira desconsideração da personalidade jurídica da empresa, para que assim se alcancem aqueles cuja conduta fora ilícita.

3.1 O incidente de desconsideração da personalidade jurídica

Quando se pensa em desconsideração da personalidade jurídica no Direito Brasileiro, em específico a diplomas materiais, a primeira legislação que se tem menção da normatização do feito é o Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078/1990). Somente anos a frente é o que o Código Civil de 2002, de maneira mais clara e legalista, positivou a matéria.

Tal posituação no Diploma Civil foi de grande valia, pois a partir daí é que o direito brasileiro conseguiu verificar maiores oportunidades em relação ao tema, posto que a inadimplência obrigacional tributária era muito grande. Embora a lei

material dispunha de alicerce, o Código de Processo Civil da época, qual seja, o de 1973, não trazia em seus dispositivos regulação processual. Desta forma havia certa insegurança jurídica no meio empresarial tributário, pois até mesmo para a Fisco, havia intensa dificuldade em se cobrar o adimplemento da obrigação referida.

Assim coube a jurisprudência da época, dar contorno a aplicação do instituto, visto que a matéria necessitava de regulação procedimental. Neste diapasão, entendiam os tribunais que a desconsideração era cabível, bastando ao interessado demonstrar os devidos requisitos para instauração do incidente, requisitos estes que se alocavam no Diploma Civil de 2002, mais em específico no art. 50. (THEODORO JÚNIOR, 2017)

Ocorre que por haver um vácuo legislativo processual, entendiam os tribunais da época, que a desconsideração poderia ser requisitada nos próprios autos da execução, ou seja, não era necessário a instauração de novo processo, entretanto, somente após a efetiva desconsideração da personalidade jurídica é que os sócios eram chamados a lide, podendo assim se manifestarem. (THEODORO JÚNIOR, 2017)

Contudo, o entendimento que se tinha era de que a defesa dos sócios que tinham sido chamados a lide restava prejudicada, visto que, como anota o processualista civil Humberto Theodoro Júnior “O contraditório e a ampla defesa, destarte, eram realizados *a posteriori*, mas de maneira insatisfatória, já que, em grau de recurso, obviamente, não há como exercer plenamente a defesa assegurada pelo devido processo legal.” (THEODORO JÚNIOR, 2017, p. 401)

Desta feita, dentro do direito pátrio, é sabido que a uniformização do instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica, só alcançou regulação processual com o advento do Código de Processo Civil de 2015.

Para que se possa nortear o estudo do referido incidente, necessário se faz perceber onde o mesmo se aloca dentro do direito processual brasileiro. O instituto está no Título III – Da Intervenção de Terceiros, no Capítulo IV – Do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, do Código de Processo Civil Brasileiro de 2015.

A citação do local onde se encontra é de tamanha essencialidade, uma vez que ao ler o título onde o mesmo se encontra, já se obtêm uma preciosa informação, qual seja, a de que um terceiro, diga-se de passagem, estranho a relação, passa a participar da lide em questão. É o que acontece com os sócios da empresa, pois embora detenham o controle e manutenção dos interesses da mesma, e, agem assim em nome da atividade empresarial, caso ocorra ilicitude na gestão, os mesmos serão acionados a participarem da relação processual para que possam ser responsabilizados, caso haja conduta irregular.

Neste ponto vale destacar os ensinamentos do ilustre processualista civil Fredie Didier Junior que assim anota: “Corretamente, o CPC não cuidou das hipóteses de desconsideração, que serão definidas em lei específica (art.133, §1º, CPC). O CPC apenas regula o modo de aplicar-se a sanção da desconsideração da personalidade jurídica no processo”. (DIDIER, 2015, p.563)

Neste mesmo sentido, ponto de destaque é perceber como se dá a integração deste terceiro no processo. Assim anota o ilustre Alexandre Câmara:

Chama-se *intervenção de terceiro* ao ingresso de um terceiro em um processo em curso. Terceiro – frise-se – é todo aquele que não é sujeito de um processo. Assim, sempre que alguém que não participa de um processo nele ingressa e dele começa a participar tem-se uma intervenção de terceiro.

É importante ter claro que *o terceiro só é terceiro antes da intervenção*. A partir do momento em que ingressa no processo ele passa a ser um de seus sujeitos e, portanto, adquire a qualidade de parte. Afinal, é parte do processo todo aquele que se apresenta como um sujeito do contraditório, podendo atuar de forma a exercer influência na formação do resultado do processo. (CÂMARA, 2017, p. 82) (Grifo do autor)

Outro quesito de suma importância é perceber o modo como o terceiro, e agora com destaque ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica, ingressa no processo, assim mais uma vez anota o ilustre processualista Alexandre Câmara:

A intervenção do terceiro pode ser voluntária ou forçada. É voluntária naqueles casos em que o terceiro, espontaneamente, vai ao processo e postula sua intervenção. De outro lado, é forçada quando

o terceiro ingressa no processo independentemente de sua vontade (e até mesmo contra ela) sendo *citado*. (2017, p. 86) (Grifo do autor)

Desta feita ao analisar o ingresso do terceiro a relação processual, em especial no que diz respeito à desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal, infere-se que esta intervenção se dá de modo forçado, pois na maioria das vezes ocorre a dissolução irregular da empresa, e/ou atos decorrentes de conduta ilícita que venham acarretar a necessidade do Fisco, de maneira forçada, a chamar este terceiro a integrar a relação processual, vindo assim a formar um litisconsórcio passivo.

Cumprido salientar que na desconsideração da personalidade jurídica ocorre uma fissura da autonomia da sociedade, posto que, embora a pessoa jurídica seja a responsável por adimplir a obrigação tributária, foi o sócio quem ocasionou o inadimplemento, e, conseqüentemente o Fisco instaura a execução fiscal, procurando o então responsável pelo inadimplemento fiscal, que, neste caso, serão aquele ou aqueles que ocasionaram a dívida, a este contorno processual dá-se o nome de redirecionamento da execução fiscal.

Como o próprio nome já diz, há um redirecionamento da execução fiscal, ou seja, a partir do momento em que se verifica o ocorrência de atos irregulares por parte dos controladores das pessoas jurídicas, estes são chamados a ingressarem o polo passivo da execução fiscal, ocasionando assim uma mudança no sujeito passivo que irá adimplir a obrigação tributária, isto quer dizer que a partir de agora os controladores responderão pelo cumprimento da obrigação, mesmo que tenham que dispor de parte de seu patrimônio, e não mais a pessoa jurídica.

O processo de execução fiscal, é regulamentado pela Lei 6.830/1980. Tal processo, como diz o consagrado processualista tributário Hugo de Brito Machado Segundo é “uma espécie de *processo de execução por quantia certa, fundado em título extrajudicial*, através do qual se busca a prestação da *tutela jurisdicional executiva*,” (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 227), ou seja, é através deste processo que o Fisco irá buscar a satisfação de um direito certo, mas que, porém, não foi adimplido. (MACHADO SEGUNDO, 2017) (Grifo do autor)

Vale frisar que mesmo com a Lei da Execução Fiscal, o instituto do

redirecionamento da execução fiscal só ganhou solidez jurídica após a vigência do Código de Processo Civil de 2015, pois como se verificava à época, a grande dificuldade para a aplicação de tal instituto era uma norma processual que instrumentalizasse o procedimento, visto que materialmente já se tinha base jurídica relevante.

Diz-se processo de execução pois o responsável pelo adimplemento da obrigação assim não o cumpre, e o denominado título da dívida ativa é um título executivo extrajudicial, daí o processo ser de execução. É sedimentado sobre quantia certa, posto que a obrigação pecuniária devida se perfaz em um valor já pré-determinado, como ocorre com o IPTU do imóvel onde a empresa está instalada, visto que o mesmo já possui alíquota fixada pelo Município, e, por fim, a tutela jurisdicional executiva, onde o que se busca não é o acerto de uma relação conflitante, mas sim a satisfação de um direito certo não adimplido.

No que tange ao valor a ser pago pela pessoa jurídica, ou por aquele que foi chamado a se responsabilizar pelo adimplemento, tem-se que se verificar a veracidade do título executivo extrajudicial, posto que a presunção do mesmo é apenas relativa, ou seja, pode o crédito tributário não ter a extensão estabelecida, ou não ter a dimensão que foi atribuída ao exequente, e é então nesse ponto, que surge uma das grandes vantagens oferecidas pelo Diploma Processual de 2015, pois anterior ao mesmo, os bens dos possíveis responsáveis eram bloqueados sem ao menos lhe proporcionar a manifestação perante o juízo competente, e, além disso, os bens eram bloqueados no valor que se constava no título, podendo assim acarretar prejuízos até mesmo irreversíveis, visto que o valor pleiteado pelo Fisco nem sempre é o real valor a ser cobrado. (MACHADO SEGUNDO, 2017)

Anterior ao início da fase processual, o Fisco deverá se atentar a uma importante fase pré-processual, qual seja, a verificação de óbices a instauração da execução, seria uma espécie de requisitos preliminares. Aqui, importante instituto a se verificar é a prescrição. Conforme anota o art. 174 do Código Tributário Nacional, a execução deve ser proposta em cinco anos, contados a partir da data da constituição definitiva. Superado o prazo prescricional o Fisco nada mais poderá fazer.

Em sede de processo, assim como em todos aqueles que são colocados sob a tutela do Poder Judiciário, o ato inicial será consolidado com o protocolo da petição inicial, que conforme anota o art. 6º da Lei de Execução Fiscal, deverá seguir as seguintes formalidades:

Art. 6º - A petição inicial indicará apenas:

I - o Juiz a quem é dirigida;

II - o pedido; e

III - o requerimento para a citação.

§ 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.

§ 2º - A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico.

§ 3º - A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial.

§ 4º - O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais.

Conforme se depreende da fácil leitura do artigo, esta petição inicial é bem mais simplificada do que a que normalmente se inicia um processo em uma vara cível, por exemplo, pois os requisitos para tal peça no processo de execução fiscal são bem mais simplórios do que os apresentados no art. 319 do Código de Processo Civil de 2015, embora este diploma possui aplicação subsidiária em caso de vácuo legislativo da lei específica.

O artigo 6º da lei de execução fiscal merece duas importantes ressalvas, quais sejam, o que diz o art. 798, II, c, do Código de Processo Civil, e o que diz a Súmula 559 do STJ. O artigo 798 diz que a Fazenda Pública exequente, poderá também indicar, já na peça exordial, os bens que desejam ser penhorados. Já a Súmula do Superior Tribunal de Justiça anota que 'Em ações de execução fiscal, é desnecessária a instrução da petição inicial com o demonstrativo de cálculo do débito, por tratar-se de requisito não previsto no art. 6º da Lei n. 6.830/1980.'

Ponto que também merece destaque é sobre a chamada Certidão de Dívida Ativa (CDA). A mesma deverá conter o nome do devedor, dos corresponsáveis, e, quando sabido, a residência ou domicílio destes; o valor da dívida; os fundamentos que embasam a possibilidade jurídica do pedido; as

possíveis atualizações monetárias; a data e o número da inscrição em dívida ativa e o número do processo administrativo que originou a execução fiscal. Tais requisitos são de suma importância para que se possa ter clara noção do liame jurídico entre a execução e o fato gerador da mesma. (MACHADO SEGUNDO, 2017)

Em virtude da grande demanda de processos de execução fiscal e mais do que isso, para que não se macule o princípio da soberania do interesse público, as petições iniciais dos processos de execução fiscal não poderão ser indeferidas por falta do CPF ou do CNPJ da parte executada, pois como anota o Superior Tribunal de Justiça “em ações de execução fiscal, a petição inicial não pode ser indeferida sob o argumento da falta de indicação do CPF e/ou RG ou CNPJ da parte executada.” (2015, *online*).

A Fazenda Pública exequente poderá também requisitar ao juízo competente o incidente de desconsideração da personalidade jurídica já na peça inicial, entretanto para que isso ocorra, o interessado – parte ou Ministério Público – deverá comprovar o dano que a conduta ilícita dos controladores da pessoa jurídica causou, ou seja, deve se ter uma clara noção de que os sócios administradores cometeram conduta irregular, para que assim o magistrado defira o pedido incidental do instituto. Entretanto, conforme anota o Código de Processo Civil em seu art. 135 “Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.” (BRASIL, 2015, *online*). Com este requisito inicial, já se resguarda o consagrado princípio do contraditório e da ampla defesa, pois a partir do deferimento do pedido, o terceiro que irá ser chamado a adentrar a relação processual já terá sua oportunidade de defesa. (DONIZETTI, 2017)

Em relação a este terceiro chamado a lide, vale destacar que, como anota o artigo supratranscrito, não é somente a pessoa física que passa a integrar o polo passivo juntamente com a pessoa jurídica a qual comandava, mas também outras pessoas jurídicas, como é o caso de empresas ou companhias que controlam aquelas. Nesta esteira anota o processualista Elpídio Donizetti:

Quando for evidenciada estrutura meramente formal entre as sociedades integrantes de um mesmo grupo econômico, também é possível que a parte ou o Ministério Público requeira a

desconsideração para atingir o patrimônio destas sociedades e não apenas da pessoa jurídica ou do sócio que integra o processo. (DONIZETTI, p. 306, 2017)

Portanto, já se percebe que a preservação da norma constitucional, qual seja, o que menciona o inciso LIV da Carta Magna, onde “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, é amplamente realizada, posto que no procedimento anterior ao Código de Processo Civil de 2015, os bens daqueles que passariam a integrar a relação processual já eram constrictos, para que somente depois os mesmos pudessem se manifestar no processo acerca da decisão que define sua responsabilidade patrimonial. (CÂMARA, 2017)

A partir desta citação, o novo integrante da lide poderá apresentar defesa acerca dos fatos a ele imputado sem que seus bens sejam constrictos, pois com o advento do diploma processual, mesmo com o chamamento a lide, seus bens continuam livres e desembaraçados de ônus, porém, vale um destaque, pois conforme o art. 137 do Código de Processo Civil, uma vez “acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.” (BRASIL, *online*, 2015)

Em sentido consonante e de maneira unânime, a melhor doutrina pátria por meio do jurista e ex-desembargador Elpídio Donizetti predispõe que:

Embora se reconheça a necessidade de, em certos casos, desvendar as pessoas dos sócios ou de outras pessoas que devam ser responsabilizadas pelo negócio jurídico, não se pode reputar legítimo o ato judicial que, extrapolando os limites da coisa julgada, determine a penhora de bens de terceiros, porquanto a responsabilização de pessoa que não participou do negócio jurídico constitui exceção. Por esta razão é que o novo CPC determinou a citação prévia do sócio ou da pessoa jurídica após a instauração do incidente. Agora há regramento expresso para a manifestação e o requerimento de provas (art. 135), o que impossibilita a decretação da desconsideração sem observância ao contraditório. (DONIZETTI, p. 306, 2017)

desta forma, analisando apenas os atos iniciais de uma relação processual, quais sejam, petição inicial e contestação – que no processo de execução é chamada de Embargos à Execução –, já se vislumbra um grande zelo ao princípio do

contraditório e da ampla defesa, pois é cabalmente perceptível que nenhuma medida de responsabilização tomada pelo magistrado, como por exemplo a penhora, é tomada sem a prévia manifestação do executado, dando assim a oportunidade para que o mesmo possa se expressar perante a execução fiscal que vem sofrendo, principalmente no caso do redirecionamento da execução fiscal.

Em relação a citação da parte executada, o art. 8º, I, da LEF, diz que a citação será feita pelo correio caso a Fazenda Pública não requeira outra forma. Em sede de citação via correio, a data que constar no aviso de recebimento fica como sendo o dia da citação, ou, na ausência desta data, serão dez dias contados da entrega da carta na agência dos correios. Caso haja desejo do Fisco em responsabilizar os dirigentes da pessoa jurídica executada, deverá também ocorrer a citação dos mesmos, ou seja, não se admite apenas a citação da pessoa jurídica. Importante atentar ao fato de que a Execução Fiscal só será considerada apta a surgir os seus efeitos a partir da citação da parte executada. (MACHADO SEGUNDO, 2017)

Posterior às fases supramencionadas, o defensor da empresa executada passará a analisar detidamente os autos para que assim se consiga tomar as devidas providências acerca da execução fiscal e sobre o redirecionamento da execução fiscal.

Em virtude das inúmeras demandas infundadas por parte da Fazenda Pública, a jurisprudência pátria em consonância com a doutrina, criaram a chamada Exceção de Pré – Executividade, que por sua vez se caracteriza por uma defesa apresentada pela parte executada, pois como anota o Processualista Tributário Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] existem situações nas quais não há sequer condições de ser admitida a ação de execução fiscal. Situações nas quais o Juiz, caso tivesse examinado detidamente a inicial antes de recebê-la, a teria indeferido. É o caso, por exemplo, de uma execução desacompanhada de título executivo, ou acompanhada de título executivo visivelmente ilíquido, ou em cujo título executivo não consta o nome daquele que se pretende devedor, nem consta qualquer demonstração de sua “corresponsabilidade”. Ou, ainda, de execução de quantia claramente alcançada pela decadência, ou pela prescrição (notadamente a intercorrente), ou movida contra pessoa

imune, quando a caracterização dessa imunidade independa de dilação probatória. Nessas hipóteses, e em muitas outras semelhantes que poderiam ser aqui enumeradas, admite-se, desde que não haja questionamento quanto aos *atos*, a manifestação do executado, antes da penhora, que pode, eventualmente, ensejar a extinção da execução, pois a rigor são questões que poderiam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, ou que, conquanto não fossem verificáveis de ofício, podem ser demonstradas de plano pelo executado, independentemente de dilação probatória. (MACHADO SEGUNDO, p. 256, 2017)

Desta forma, fica evidente que em alguns casos, ou até mesmo em boa parte deles, há um certo exagero por parte da Fazenda Pública na execução do crédito tributário, até mesmo porque a CDA é constituída de forma unilateral, e aqui é ponto de destaque visto que não ocorre como no exemplo de uma execução de nota promissória, posto que aqui a formação é bilateral e lá por sua vez formação unilateral.

Ressalva também importante é o que se infere ao ver que a exceção de pré – executividade não se trata de questão meritória, mas sim de questão processual, colocando assim em posição anterior a análise do mérito, diz então de questão de natureza preliminar, caso da ausência do nome da parte executada na CDA por exemplo. Sendo assim, não há que se falar em prosperidade da execução fiscal, visto que requisito preliminar necessário não foi cumprido. Neste sentido anota o Superior Tribunal de Justiça em sua Súmula 393 que “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.” (2009, *online*)

Uma vez aceita a exceção de pré – executividade proposta pela defesa da parte executada, a Fazenda Pública poderá atacar a decisão do Juízo Singular através do recurso de Apelação. Caso este seja provido, ocorrerá o retorno dos autos ao juízo singular para que se dê continuidade no feito. Entretanto, uma vez arguida a exceção de pré – executividade e esta não aceita pelo juiz, tal decisão será atacada por meio do Agravo de Instrumento, que, uma vez provido pelo Tribunal, implicará a extinção processual. (MACHADO SEGUNDO, 2017)

Já em curso o processo de execução fiscal, conforme anota o art. 8º da

Lei de Execução Fiscal o “executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução”, (1980,*online*). Certo de que deve adimplir a obrigação tributária imposta pelo Fisco, a parte executada realiza o pagamento do valor elencado na CDA e assim a execução tem seu objeto satisfeito. Porém nem sempre é isso que ocorre e o processo se estende por alguns anos.

Entretanto, caso o devedor deseje adimplir a obrigação, mas não dispõe de valor pecuniário para tal, pode o mesmo optar por outras formas que satisfaçam o adimplemento da execução, que, conforme anota a Lei de Execução Fiscal podem ser:

Art. 9º-Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado

executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia;

III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

§ 1º - O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge.

§ 2º Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária, do seguro garantia ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros.

§ 3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora.

§ 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

§ 5º - A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 6º - O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.

Em análise do artigo supra, alguns pontos são relevantes pois embora a lei específica ou leis esparsas definam a maneira de agir, a doutrina pátria em conjunto com os Tribunais Superiores e em específico o Superior Tribunal de Justiça, têm dado uma interpretação diferente a norma.

Quanto à penhora de bens considerados impenhoráveis, caso do

chamado bem de família, ou seja, aquele único bem que possui o devedor, bem este de suma importância para o abrigo e manutenção do núcleo familiar, que, indicado à penhora pela parte devedora, pode ser vendido para que se satisfaça a obrigação. Entretanto por meio do REsp 813.546/DF, a Primeira Turma do STJ tem se posicionado de modo que:

A indicação do bem de família à penhora não implica renúncia ao benefício conferido pela Lei n. 8.009/1990 quanto a sua impenhorabilidade, máxime se tratar de norma cogente contidora de princípio de ordem pública, consoante a jurisprudência do STJ. Assim, essa indicação não produz efeito capaz de ilidir aquele benefício. (2007, *online*)

Uma vez garantida a execução ao juízo, seja esta garantia total ou parcial, inicia-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para que o devedor oponha embargos à execução. No que tange ao depósito, o prazo começa a contar a partir da data que foi realizada a transação bancária, pouco se importando a data da juntada do comprovante aos autos, já se tratando de penhora, o referido prazo começa a contar da data da sua efetivação, e, por fim, no que diz a fiança ou seguro garantia, o prazo inicia-se a partir da juntada do comprovante da prestação de fiança ou seguro aos autos.

Terceiro ponto incide na questão da garantia que se dá via depósito, onde o art. 16, I da Lei de Execução Fiscal, diz que, como supramencionado, o prazo de 30 (trinta) dias começa a contar da data da transação. Ocorre que o STJ por meio do EREsp 767.505/RJ, tem dito que:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DEPÓSITO EM DINHEIRO. EMBARGOS. PRAZO. TERMO INICIAL. 1. Havendo depósito em dinheiro da importância cobrada em execução fiscal, o prazo para oferecimento dos embargos do devedor tem como termo inicial a data da intimação do depósito. Precedentes da Segunda Turma. 2. Recurso especial provido. (STJ - REsp: 767505 RJ 2005/0116753-3, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 08/05/2007, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 18/05/2007 p. 318)

Desta forma, fica evidenciado que o prazo, no que diz respeito ao depósito, só começa a contar da data da juntada do comprovante aos autos. Assim,

claro se torna o entendimento de que com o passar dos anos, a doutrina e a jurisprudência têm dado maiores oportunidades ao devedor, oportunidades estas que tem contrariado as Fazendas Públicas, posto que anterior ao Código de Processo Civil de 2015, os bens dos executados, inclui-se aqui todos aqueles elencados no rol do art. 11 da Lei 6.830/1980, eram primeiramente constrictos para que depois o executado se manifestasse, onde tal manifestação se dava via processo judicial, e, o que muitas vezes só ocorria em fase recursal, eliminando assim imensas possibilidades da defesa. Atualmente o que se tem visto é o chamamento do terceiro a esta relação processual, para que a partir daí o mesmo se manifeste, mas sem ter os seus bens constrictos.

Entretanto, como anteriormente mencionado, a possível venda ou alienação destes bens, após este chamamento e grande parte dos Tribunais colocam a partir da inscrição na Dívida Ativa, podem ser caracterizadas como fraude a credores, o que inviabiliza a formação dos efeitos, gerando assim nulidade do negócio jurídico. Em se tratando de intimação da Fazenda Pública, deve-se observar o que consta no Código de Processo Civil Brasileiro de 2015:

Art. 535. A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir:

- I - falta ou nulidade da citação se, na fase de conhecimento, o processo correu à revelia;
- II - ilegitimidade de parte;
- III - inexecuibilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;
- IV - excesso de execução ou cumulação indevida de execuções;
- V - incompetência absoluta ou relativa do juízo da execução;
- VI - qualquer causa modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação, transação ou prescrição, desde que supervenientes ao trânsito em julgado da sentença.

No artigo supra vale destaque maior para o que se lê em seu caput, onde a intimação será feita pessoalmente ao representante judicial, em uma execução fiscal de IPTU por exemplo, esse representante será o Procurador do Município. Além disso, atenção deve ser dada ao prazo, qual seja, 30 (trinta) dias, onde se verificar a famosa questão do chamado prazo em dobro. Via de regra, os prazos impostos a parte executada serão contados em dobro para a contagem do prazo da Fazenda Pública.

A partir das considerações mencionadas, o processo uma vez não adimplido pela parte executada, tomará um norte diferente, ou seja, será imposta algumas medidas para que a obrigação tributária seja satisfeita. Dentre estas medidas a mais conhecida é a penhora, seja ela de bens móveis ou imóveis e dinheiro em contas bancárias, não se esquecendo do que predispõe o art. 11 da Lei 6.830/1980.

Uma vez não concordando com a execução fiscal, a parte devedora irá opor embargos à execução, entretanto cumpre salientar que há dois tipos de embargos, quais sejam, embargos do devedor e embargos de terceiro.

O primeiro deles, em se tratando de Execução Fiscal, é realizado pela própria empresa, posto ser ela a constituidora do fato gerador que originou a relação com o Fisco. Tais embargos como anota a Lei de Execução Fiscal em seu art. 16, deverá ser oposto no prazo de 15 (quinze) dias. Já o segundo embargo é apresentado pelo terceiro alheio a relação, lembrando que uma vez ingressado na lide de maneira forçada ele deixa de ser terceiro e passa a ser parte. O prazo para o mesmo também é de 15 (quinze) dias. Para maior esclarecimento vale anotar os ensinamentos dos Processualistas Tributários Vittorio Cassone Maria Eugênia Cassone e Júlio Rossi:

Enquanto o devedor ou responsável tributário oferecem embargos para o fim de desconstituir o título da dívida ativa, os embargos opostos por terceiro (arts. 674 a 681, CPC/2015) visam defender seus bens patrimoniais penhorados. Por exemplo: o sócio não gerente, a mulher do sócio-gerente e demais pessoas que não são parte no processo. (CASSONE, ROSSI, 2017,p. 284)

Grifo importante em se tratando de redirecionamento da execução fiscal, o que mais se destaca são os chamados embargos de terceiro, visto que em grande parte das execuções fiscais, as Fazendas Públicas pedem a desconsideração da personalidade jurídica para que os bens dos responsáveis possam ser alcançados para satisfação da obrigação tributária, uma vez que há ação irregular por parte deles e caso consonante na dissolução irregular.

Ponto fundamental quando se pensa em defesa apresentada pela parte executada, é sempre pensar nos efeitos da defesa para o andamento do processo de execução fiscal. De acordo com o art. 919 do Código Processual Civil, os embargos apresentados não têm efeito suspensivo. Entretanto o magistrado pode conferir tal efeito desde que comprovado os requisitos para a concessão de tutela provisória, ou seja, plausíveis argumentos que demonstrem irregularidades na execução fiscal, como é o caso do excesso de execução, além de já garantida a execução por meio da penhora, depósito ou caução suficientes. (CASSONE, ROSSI, 2017)

Depois disso o juízo competente, conforme anota o art. 17 da mesma lei, intima a Fazenda Pública para que se possa impugná-los, que, conforme acima exposto, confere prazo em dobro, ou seja, 30 (trinta) dias, para a apresentação do feito. Superada as fases anteriormente descritas, o processo caminha para sua parte final e caso alguma das partes sintam insatisfeitas com a sentença prolatada, o próximo passo será o recurso.

Em processos embargos da execução fiscal, a sentença prolatada poderá ser atacada por meio de apelação. Entretanto cabe destacar que nos casos em que houver a extinção do processo sem resolução do mérito ou quando houver improcedência dos embargos à execução, o recurso de apelação proposto terá somente efeito devolutivo, tal informação é letra expressa do art. 1.012, § 1º, III, do Código de Processo Civil. (CASSONE, ROSSI, 2017)

Outro ponto de extrema relevância é o que diz respeito às sentenças que são prolatadas e cujo valor é igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional – ORTN, isso é o que anota o art. 34 da LEF:

Art. 34 - Das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, só se admitirão embargos infringentes e de declaração.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo considerar-se-á o valor da dívida monetariamente atualizado e acrescido de multa e juros de mora e de mais encargos legais, na data da distribuição.

§ 2º - Os embargos infringentes, instruídos, ou não, com documentos novos, serão deduzidos, no prazo de 10 (dez) dias perante o mesmo Juízo, em petição fundamentada.

§ 3º - Ouvido o embargado, no prazo de 10 (dez) dias, serão os autos conclusos ao Juiz, que, dentro de 20 (vinte) dias, os rejeitará ou reformará a sentença.

Destaca-se que em meados de 2001 os 50 (cinquenta) ORTNs valiam R\$ 328,27 (trezentos e vinte oito reais e vinte e sete centavos), entretanto o índice deve ser corrigido anualmente conforme Índice Nacional de Preços ao Consumidor Ampliado Especial (IPCA-E), onde o Superior Tribunal de Justiça foi quem determinou a correção, por meio do Resp. 1.168.625. Assim as sentenças referentes a tributos em valor inferior ao descrito não podem ser impugnadas por meio de apelação, pois com letra expressada lei permite-se somente os recursos de Embargos de Declaração e Embargos Infringentes.

Por fim, como último ponto de destaque no que tange a execução fiscal e também no que concerne ao redirecionamento da execução fiscal, necessário elencar a chamada prescrição intercorrente. Tal instituto se aloca no art. 40 da LEF e diz que:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Da simples leitura do artigo supramencionado e de seus dispositivos, tem-se clara noção no que diz respeito a chamada prescrição. Como tal, uma vez que não se localiza bens do devedor, seja ele pessoa jurídica ou seus representantes, o deslinde do processo ficará suspenso pelo prazo de 1 (um) ano. Porém as questões processuais não se simplificam como expressa no artigo acima, pois abre-se uma

discussão doutrinária e jurisprudencial no que tange ao início da contagem do prazo para prescrição, ou seja, inicia-se após findo o prazo de suspensão de 1 (um) ano ou já se computa esse tempo para a prescrição? É desta discussão que surge, por criação doutrinária e jurisprudencial a chamada prescrição intercorrente.

Para melhor explicar o tema assim anota o ilustre Processualista Tributário Hugo de Brito Machado Segundo, que se serve dos ensinamentos dos doutrinadores Maury Ângelo Bottesini, Odmir Fernandes, Ricardo Cunha Chimenti, Carlos Henrique Abrão e Manoel Álvares (2000, *apud*, MACHADO SEGUNDO, 2017) e assim anotam:

Alguns autores entendem que se trata de disposição inválida, não recepcionada pela Constituição Federal de 1988, na medida em que a prescrição do crédito tributário seria matéria privativa de lei complementar (CF/88, art. 146, III, *b*). Outros, porém, consideram-na válida, mas afirmam que a suspensão da prescrição ocorre apenas durante um ano. Depois, arquivada a execução, inicia-se a chamada *prescrição intercorrente*, e se não forem encontrados o devedor ou bens penhorados ao cabo de cinco anos contados do arquivamento, ocorre a extinção do crédito tributário. (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 361)

Para nortear o assunto e solidificar o entendimento, depois de ampla discussão e análise processual o STJ por meio da Súmula 314 decidiu que “em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.” Desta forma encerrou uma intensa discussão acerca da prescrição intercorrente e pacificou-se o entendimento após publicação da súmula.

CONCLUSÃO

Dentre todas as civilizações que já se firmaram no mundo ao longo da história, nenhuma delas talvez tenha prosperado se não em virtude da comercialização de bens e/ou serviços. Tal informação é de fácil percepção ao se analisar, não só dentro do nosso país, a sistemática da evolução civilizatória. Desde que se entende por mundo, alguém compra e vende algo, mesmo que voltada a economia de subsistência. No Brasil não foi diferente, entretanto a condução de medidas adotadas pelo nosso país, mesmo na época da colonização portuguesa, talvez tenham quase sempre contrariado o mercador da época.

Enquanto o Brasil era dominado pela Coroa Portuguesa, inúmeros tributos eram impostos a Terra de Santa Cruz, destaque para a época do ouro com a instituição do imposto chamado quinto. Já naquela época a imposição tributária aos rendimentos do comerciante eram quase sempre astronômicas, de tal modo que os contribuintes da época criavam mecanismos para se burlar a fiscalização da Coroa. Com o passar dos milhares de anos, chegamos à época moderna e praticamente nada foi modificado.

Nos localizamos historicamente para que se possa perceber que a dificuldade do Fisco em controlar seus tributos é uma dificuldade de anos e anos atrás, e que, vem sendo objeto de discussão por parte do mundo jurídico, e, desde

alguns anos atrás com outras esferas do conhecimento como a economia, visto ser necessário tal interdisciplinaridade.

Em específico a matéria processual tributária nos moldes atuais, as empresas têm sido fortemente bombardeadas com altas cargas tributárias, e pesquisas inclusive internacionais apontam o Brasil com uma das mais altas cargas tributárias do mundo, o que fazem com que as mesmas criem embaraços no pagamento ao Fisco.

De acordo com as regras que regem a atual Execução Fiscal, procedimento este específico para a cobrança de tributos do contribuinte, e em específico após o advento do Código de Processo Civil de 2015, as normas regulamentadoras do instituto tem criado mecanismos para se efetivar a responsabilização do contribuinte, e, no caso do redirecionamento da execução fiscal, do responsável tributário, haja vista que a inadimplência nas execuções fiscais tem sido cada vez maior, pois as manobras que se têm em torno do assunto são as mais variadas possíveis.

Mesmo sem uma norma processual vigente anterior ao ano de 2015, nosso ordenamento já possuía previsão material para possível regulamentação do instituto do redirecionamento de cobrança tributária, era o chamado incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, este mais usado na seara cível e consumerista.

Com o passar do tempo, ficou a cargo da nossa doutrina e jurisprudência margearem a atuação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, e, em especial na execução fiscal, pois somente no ano de 2015 com a vigência do Diploma Processual Civil é que se ganhou contornos processuais positivados.

Unindo a norma material à processual, a aplicação do instituto da desconconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal, ganhou certa homogeneidade, tornando assim menos tênue a linha que outrora existia. Assim sendo, hoje quando se pensar em Execução Fiscal, e, no redirecionamento desta, fica acordado entre as partes que certos requisitos devem ser respeitados.

O requisito mais importante que foi realmente protegido após o advento do Código Processual de 2015, é o consagrado princípio do contraditório e da ampla defesa, haja vista que anteriormente os bens dos possíveis responsáveis já eram constrictos sem antes mesmo lhe darem oportunidade de defesa, o que ocasionava inúmeros prejuízos, pois como inicialmente pontuado, o Fisco age de maneira exagerada na questão tributária.

E foi neste ponto que o presente trabalho fixou esforços, uma vez que hoje a oportunidade de defesa dada ao contribuinte é bem maior do que antes, sendo o mesmo chamado ao processo em fase inicial, possibilitando pelo menos explicações acerca da inadimplência tributária.

Não se deve esquecer de que o empresário muito prejudica o Fisco com esse inadimplemento, e que os controladores das empresas quase sempre agem de maneira irregular ao dissolverem sociedades do dia pra noite, ao usarem outras pessoas jurídicas para se controlar um grupo de empresas, ao omitirem dados fiscais ao ente federado competente, dentre outras formas.

Ocorre que as empresas colocam os elevados tributos como forma de justificativa para assim sonegarem impostos e demais tributos incidentes ao exercício empresarial.

Desta forma, o presente trabalho apontou as dificuldades de ambas as partes e elencou os posicionamentos do Tribunais Superiores acerca do tema, demonstrando assim a real condição pátria no que tange a execução fiscal. Assim sendo fica evidente que o empresário age irregularmente, mas que o Fisco também tem exagerado nos tributos. Porém com a uniformização processual trazida pelo Diploma Processual de 2015, muito se evoluiu, haja vista, que o polo passivo pode melhor se defender e o Fisco deve provar também razoabilidade na cobrança tributária, onde desta forma igualou-se a balança, posto que no passado o interesse público era quem levava vantagem.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASQUINI, Alberto. Profili dell'Imprensa, Rivista di Diritto Commerciale, 43 (1943), Direito de Empresa, cit., p. 14. In: DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito civil brasileiro**. Volume 8: direito de empresa. 7. Ed. São Paulo: Saraiva 2015.

BRASIL. **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de assuntos jurídicos.

_____. **Lei 6.830 de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de assuntos jurídicos.

_____. **Lei 8.078 de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de assuntos jurídicos.

_____. **Lei 9.605, de 12 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de assuntos jurídicos.

_____. **Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de assuntos jurídicos.

_____. **Lei 13.105 de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de assuntos jurídicos.

BOTTESINI, Maury Ângelo; *et.al.* Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada, 3. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 321 322. In:MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017

CALMON, Sacha Navarro Coêlho. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **O novo processo civil brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

DIDIER JR, Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 17. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito civil brasileiro**. Volume 8: direito de empresa. 7. Ed. São Paulo: Saraiva 2015.

DONIZETTI, Elpídio. **Curso didático de direito processual civil**. 20. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. Volume 1: parte geral. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MALUF, Carlos Alberto Dabus. **Introdução ao direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. **Direito Tributário Essencial**. 5. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017.

STOLZE, Gagliano, Pablo. **Novo curso de direito civil**. Volume 1: parte geral / 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TARTUCE, Flávio. **Direito civil**. Lei de Introdução e Parte Geral. 13. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum – vol. I**. 58. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.