

**CENTRO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR REINALDO RAMOS - CESREI  
FACULDADE REINALDO RAMOS - FARR  
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

**GABRIELA PAULINO DE OLIVEIRA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: OS LIMITES DA AFETAÇÃO PATRIMONIAL  
DO SÓCIO ADMINISTRADOR EM EXECUÇÃO FISCAL.**

Campina Grande – PB

2018

**GABRIELA PAULINO DE OLIVEIRA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: OS LIMITES DA AFETAÇÃO PATRIMONIAL  
DO SÓCIO ADMINISTRADOR EM EXECUÇÃO FISCAL.**

Trabalho monográfico apresentado à coordenação do curso de Direito da Faculdade Reinaldo Ramos – FARR, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador Prof. Me. Matheus Brito Nunes  
Diniz

Campina Grande – PB

2018

O48r      Oliveira, Gabriela Paulino de.  
            Responsabilidade tributária: os limites da afetação patrimonial do sócio administrador em execução fiscal / Gabriela Paulino de Oliveira. – Campina Grande, 2018.  
            60 f.

            Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade Reinaldo Ramos-FAAR, Centro de Educação Superior Reinaldo Ramos-CESREI, 2018.  
            "Orientação: Prof. Me. Matheus Brito Nunes Diniz".

            1. Direito Tributário. 2. Responsabilidade Tributária. 3. Execução Fiscal. I. Diniz, Matheus Brito Nunes. II. Título.

---

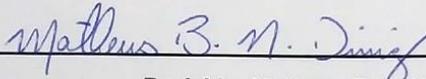
CDU 347.73(043)

GABRIELA PAULINO DE OLIVEIRA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: OS LIMITES DA AFETAÇÃO  
PATRIMONIAL DO SÓCIO ADMINISTRADOR EM EXECUÇÃO FISCAL

Aprovada em: 11 de Junho de 2018.

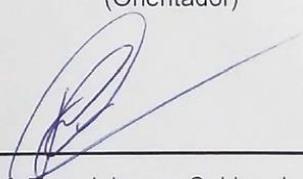
BANCA EXAMINADORA



Prof. Ms. Matheus Brito Nunes Diniz

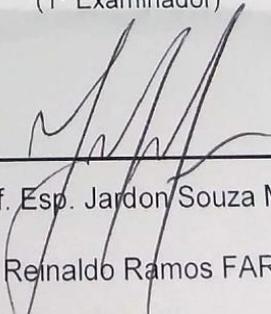
Faculdade Reinaldo Ramos FARR/ CESREI

(Orientador)

  
Prof. Esp. Jubevan Caldas de Sousa

Faculdade Reinaldo Ramos FARR/ CESREI

(1º Examinador)

  
Prof. Esp. Jardon Souza Maia

Faculdade Reinaldo Ramos FARR/ CESREI

(2º Examinador)

## **AGRADECIMENTOS**

*In memoriam*, a minha avó querida Dona Josefa Maria da Conceição, exemplo de força, perseverança e resignação, sem a qual não seria possível ultrapassar as enormes barreiras que tive neste caminho.

Gratidão eterna a Minha Mãe Glaucineide Sousa de Oliveira que foi fiel, companheira e incansável nessa trajetória. Não deixou a desesperança me alcançar e nem as dificuldades me abaterem nas horas mais escuras.

Obrigada a toda minha família que direta ou indiretamente contribuíram para esse fim, em especial a Minha Irmã Isabela, meu irmão Emanuel, pelo apoio constante.

Agradeço a comunidade acadêmica, Mestres e amigos. Em especial a meu orientador prof. Matheus Brito Nunes Diniz, que foi importantíssimo para a construção do conhecimento aqui condensado. Ao hoje amigo Ivan, que foi presente nesta trajetória. E aos companheiros fiéis Erika e Jonas, amigos que levo para toda vida, que tornaram mais leve o peso da rotina acadêmica.

A todos, minha Gratidão.

## RESUMO

A execução fiscal é o instrumento processual utilizado para cobrança do crédito público inscrito em dívida ativa. Trata-se de meio mais célere de expropriação de bens do executado. Esse trabalho monográfico objetivou compreender os limites para a afetação patrimonial do sócio gerente frente a responsabilidade tributária inicialmente imposta a empresa. Discute-se as hipóteses de responsabilização do sócio com poderes de gerência, suas características, princípios e jurisprudência dominante. Visando uma melhor compreensão do leitor quanto a Responsabilidade Tributária no Brasil, o capítulo I mostra os conceitos e princípios fundamentais que norteiam a responsabilidade tributária. O capítulo II é dedicado à exposição de duas teses centrais de responsabilidade tributária aplicadas para adicionar sócio e administradores no polo passivo da execução. Por fim, o capítulo III se dedica a identificar os limites da afetação patrimonial dos sócios em execução fiscal. Concluindo portanto que por tratar-se de tema relevante e complexo é necessário pesquisa mais profunda para que se possa apresentar crítica construtiva e/ou proposta de intervenção. Logo, todos os objetivos foram alcançados, vez que ficamos as hipóteses e condições de responsabilização pessoal dos sócios frente as obrigações tributárias cobradas em execução fiscal, bem como discutimos os limites de afetação patrimonial do sócio administrador em execução fiscal.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária, Desconsideração da personalidade jurídica, redirecionamento e execução fiscal.

## **ABSTRACT**

The tax execution is the procedural instrument used to collect the public credit inscribed in active debt. It is a faster way of expropriating the property of the executor. This monographic work aimed to understand the limits to the patrimonial affectation of the managing partner against the tax liability initially imposed on the company. It discusses the hypotheses of accountability of the partner with management powers, its characteristics, principles and dominant jurisprudence. Aiming at a better understanding of the reader regarding Tax Responsibility in Brazil, Chapter I shows the fundamental concepts and principles that guide tax responsibility. Chapter II is devoted to the exposition of two central theses of tax responsibility applied to add partner and administrators in the passive pole of execution. Finally, Chapter III is dedicated to identifying the limits of the equity assignment of members in tax execution. concluding therefore that because it is a relevant and complex subject, a deeper research is necessary in order to present a constructive criticism and / or intervention proposal. Therefore, all the objectives were reached, since we were able to assure the personal responsibility of the members against the tax obligations charged in tax execution, as well as discussing the limits of equity allocation of the managing partner in tax execution.

Key words: Tax liability, Disregard of legal personality, redirection and tax enforcement.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>METODOLOGIA</b> .....	9
<b>CAPITULO I:</b> .....	11
<b>1. A FIGURA DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE À LUZ DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL</b> .....	11
1.1 RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO X CONTRIBUINTE .....	11
1.2 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO X RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA .....	14
1.3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA APLICADA AOS NEGÓCIOS EMPRESARIAIS.....	18
<b>1.3.1 Responsabilidade por Sucessão Empresaria</b> .....	21
<b>1.3.2 Responsabilidade dos Sócios na sociedade limitada (LTDA), por Dívidas de Natureza Tributária</b> .....	24
<b>CAPITULO II</b> .....	26
<b>2. OS DIFERENTES ASPECTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR NO CONTEXTO JURÍDICO ATUAL</b> .....	26
2.1 A RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA DO ADMINISTRADOR: UM ENFOQUE ESPECIFICO AO ART. 135 DO CTN E NA JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA.....	26
2.2 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO GERENTE POR DISSOLUÇÃO IRREGULAR .....	30
2.3 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO .....	36
<b>2.3.1 Incidente de desconsideração da personalidade jurídica do Novo código de Processo Civil Brasileiro e a Execução Fiscal</b> .....	40
<b>CAPITULO III</b> .....	43
<b>3. OS LIMITES DA AFETAÇÃO PATRIMONIAL PESSOAL DOS SÓCIOS EM EXECUÇÃO FISCAL</b> .....	43
3.1 A PRESCRIÇÃO NO CASO DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA OS SÓCIOS DA EMPRESA DEVEDORA.....	43
<b>3.1.1 Da necessidade de citação pessoal do sócio antes da penhora de seus bens particulares</b> .....	45
3.2 MEAÇÃO DO CÔNJUGE NA CORRESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA .....	46
3.3 DOS BENS IMPENHORÁVEIS .....	48
<b>3.3.1 Dos bens relativamente impenhoráveis</b> .....	51
3.4 PRINCIPIO DA MENOR ONEROSIDADE DOS MEIOS EXECUTIVOS 293 .....	53
<b>CONCLUSÃO</b> .....	54
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	56



## INTRODUÇÃO

A execução fiscal é o instrumento processual utilizado para recuperar o crédito público inscrito em dívida ativa. Para tanto, é utilizado o rito especial da Lei nº LEI 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal) e subsidiariamente as disposições do Código de Processo Civil (Lei 13.115 de 2015).

Ocorre que, no cotidiano da advocacia tributária nota-se que muitos sócios administradores são surpreendidos negativamente com a afetação em patrimônio pessoal fruto das obrigações tributárias da empresa. Mesmo as empresas constituídas sob o regime de Responsabilidade Limitada (LTDA), onde há natural separação patrimonial entre o capital da empresa e os bens das pessoas físicas que a instituem, o patrimônio dos sócios pode ser afetado na execução fiscal ajuizada contra a empresa mediante ocorrência de dois principais institutos; (i) a desconsideração da personalidade jurídica (Art. 50 do Código Civil de 2002) e o (ii) redirecionamento da execução fiscal (Art. 135 do Código Tributário Nacional).

Neste desiderato, buscamos discutir quais os limites da constrição de patrimônio pessoal do empresário, por força das obrigações tributária da sociedade empresária.

Perfazendo essas análises a pesquisa possui relevância teórica, vez que é importante para difundir o conhecimento do contribuinte que atua como empresário, bem como dos operadores do direito acerca das hipóteses e limites de responsabilização pessoal por obrigações tributárias da empresa.

Já que, por conta das características processuais da execução fiscal, o sócio administrador pode ser surpreendido com indiscriminada constrição em seu patrimônio particular inclusive em algumas hipóteses antes de efetiva citação. O que nos leva a crer que a instauração da desconsideração da personalidade jurídica ou do redirecionamento da execução fiscal previstas na legislação, precisam ser analisadas com olhar crítico, posto que os danos patrimoniais podem ser devastadores para o empresário. Principalmente quando a execução fiscal nasce de um crédito viciado desde o processo administrativo fiscal.

Neste desiderato, há possibilidade de que os fundamentos para instauração dos incidentes de responsabilização pessoal dos sócios em execução fiscal, estejam conflitantes com as garantias constitucionais do cidadão. Bem como existe a possibilidade de a referida afetação encontrar razoabilidade no ordenamento jurídico.

Esta pesquisa busca analisar o contexto, os fundamentos e a abrangência das hipóteses de responsabilização pessoal do sócio pelos débitos tributários da empresa.

Cabe destacar que se busca especificamente: (i) identificar as hipóteses e condições de responsabilização pessoal dos sócios frente as obrigações tributárias cobradas em execução fiscal; (ii) analisar os argumentos pró-fazenda e pró-contribuintes; (iii) conhecer o posicionamento jurisprudência que envolve o tema.

## METODOLOGIA

O método que conduziu essa monografia ao problema proposto foi o método dedutivo. Segundo Antônio Carlos Gil, é dedutivo o método, *in verbis*.

De acordo com a aceção clássica é o método que parte do geral e, a seguir, desce ao particular. Parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica. ((GIL, 2008, P. 32))

Quanto a natureza esta pesquisa é básica, pois busca apenas identificar e debater os aspectos que envolvem a responsabilização do Sócio Administrador na execução fiscal e seus efeitos na esfera patrimonial.

Quanto a abordagem, considera-se qualitativa, posto que pretende aprofundar o conhecimento acerca da afetação patrimonial dos Sócios das LTDA'S e criar uma base sobre o tal conhecimento. Ensina GIL *in verbis*.

A pesquisa qualitativa não se preocupa com representatividade numérica, mas, sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização, etc. Os pesquisadores que adotam a abordagem qualitativa opõem-se ao pressuposto que defende um modelo único de pesquisa para todas as ciências, já que as ciências sociais têm sua especificidade, o que pressupõe uma metodologia própria. (GIL, 2008, P. 54)

Quanto aos objetivos, é explicativa pois se busca conhecer os institutos aplicados na afetação patrimonial na execução fiscal. Ou seja, este tipo de pesquisa explica o porquê das coisas através dos resultados oferecidos. Segundo Gil (2007, p. 43), uma pesquisa explicativa pode ser a continuação de outra descritiva, posto que a identificação de fatores que determinam um fenômeno exige que este esteja suficientemente descrito e detalhado.

Por fim, os procedimentos técnicos usados nesta pesquisa serão bibliográficos, documentais e jurisprudenciais. “A pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites.” (GIL, 2008, p. 32).

## CAPITULO I:

### 1. A FIGURA DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE À LUZ DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

#### 1.1 RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO X CONTRIBUINTE

Afirma Ricardo Lobo Torres (2010) que a relação jurídico-tributária é composta por dois sujeitos, um ativo e outro passivo, e um objeto. De um lado, direito subjetivo e de outra obrigação ou dever. Assim, a obrigação será tributária se o objeto da prestação for pagar quantia ao Estado, por ocorrência de fato gerador de tributo ou penalidade. Explica Hugo de Brito Machado Segundo (2010, p. 122):

A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato imponible, nasce a relação tributaria, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributaria) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributaria). O dever e o direito (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.

A obrigação tributária nasce da ocorrência do fato gerador. (AMARO, 2006). De acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional o Lançamento do tributo é *conditio sine qua non para que* a obrigação tributária se torne exigível. Kiyoshi Harada, define obrigação tributária como

A relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estados, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, do CTN), ou prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, § 2º, do CTN). (HARADA, 2016, P. 658)

Entende-se do trecho acima transcrito que com o surgimento da obrigação tributária nasce o crédito tributário. Quanto a obrigação tributária esta pode ser

principal e acessória<sup>1</sup>. Ao ponto que o crédito tributário é constituído com o lançamento<sup>2</sup>.

Neste sentido, segundo Ricardo Alexandre (2017) em que pese o lançamento ser atividade privativa da autoridade pública a quem a lei do ente político atribui competência para fazê-lo o CTN permite a participação do sujeito passivo - responsável ou contribuinte - na atividade. De acordo com a participação do sujeito passivo no lançamento, a lei o classifica em três modalidades: de ofício; por homologação ou por declaração<sup>3</sup>.

De acordo com o CTN<sup>4</sup> existem dois sujeitos passivos, aquele da obrigação principal e o da responsabilidade acessória. O sujeito passivo<sup>5</sup> da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica obrigada na forma da lei ao pagamento do tributo ou da penalidade tributária.

O sujeito passivo da obrigação tributária pode ser um contribuinte ou um responsável. Será contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; caso contrário, será denominado responsável. Em ambos os casos, a sujeição passiva depende de expressa previsão legal. (ALEXANDRE, 2017, p. 371)

---

<sup>1</sup> O § 1º e 2º do Art. 113 do CTN, trata sobre a obrigação principal e acessória no sentido de explicar que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Ao ponto que a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

<sup>2</sup> Também é assim que entende o STJ que firmou entendimento no REsp nº 250.306.

<sup>3</sup> Quanto ao Lançamento de ofício Ricardo Alexandre (2017, p. 449) “ nesta modalidade, a autoridade fiscal, como decorrência do poder-dever imposto por seu ofício, diretamente procede ao lançamento do tributo, sem colaboração relevante do devedor”. No que diz respeito ao lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN, “ é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato indispensáveis à sua efetivação”. Por fim, o lançamento por homologação que está conceituado no Art. 150 do CTN. “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

<sup>4</sup> Art. 121 e 122 do Código Tributário Nacional

<sup>5</sup> Para figurar no polo passivo, conforme prescreve o Código Tributário Nacional em seu art. 126, requer-se apenas a personalidade jurídica para ocupar este status, distanciando-se assim neste sentido da Capacidade Civil das pessoas físicas e jurídicas.

O CTN, em seu art. 121, I e II, prevê estas duas espécies de sujeito passivo na relação tributária a saber: o contribuinte e o responsável. O contribuindo por assim dizer, é aquele que pratica o fato gerador da obrigação. Também chamado pela doutrina de sujeito passivo direto, é aquele que têm relação direta e pessoal com a situação a qual a lei descreveu como fato gerador de obrigação tributária. Sobre o sujeito passivo, trata o Jurista Ruy Barbosa Nogueira, nos seguintes termos.

Sujeito passivo da obrigação tributária, em princípio, deve ser aquele que praticou a situação descrita como núcleo do fato gerador, aquele a quem pode ser imputada autoria ou titularidade passiva do fato imponível. Como objetivamente a situação fática e de conteúdo econômico, o titular ou beneficiário do fato deve ser, em princípio, o contribuinte, mesmo porque é com o resultado da realização do fato tributado que ganha para pagar o tributo ou manifesta capacidade contributiva. (NOGUEIRA, 1995, p. 98).

O doutrinador Ricardo Alexandre (2017), comenta quanto as figuras dos chamados contribuintes de fato e contribuinte de direito. Segundo ele, são contribuintes de fato aquelas pessoas enquadradas na lei e que sofrem a incidência econômica do tributo (no exemplo dado, o consumidor), mesmo que formalmente não integrem a relação jurídico-tributária instaurada; Ao ponto que o contribuinte de direito está relacionado com a parte das pessoas que ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária ( à exemplo, o comerciante), sendo obrigadas a efetivamente pagar o tributo ou penalidade pecuniária (nas obrigações acessórias a classificação não é aplicável).

Ao ponto que o responsável Tributário é aquele que não é contribuinte mas que por ter relação indireta com a situação que constitua o fato gerador lhe é atribuído por lei<sup>6</sup> o dever de pagar o tributo. Ou seja, em que pese não ter praticado o fato gerador, aparentemente para fins arrecadatários a lei<sup>7</sup> lhe atribui o dever de pagar o tributo, em

---

<sup>6</sup> O art. 128 do CTN deixa claro que a lei ordinária, ao cuidar da responsabilidade de terceiros, não pode fazê-lo contrariando o que já se acha positivado nos artigos 129 a 138 do próprio Código.

<sup>7</sup> Segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2017) neste sentido, “Eleger responsáveis tributários é dispor sobre a sujeição passiva tributária, portanto, não pode, ser objeto de disposições infra legais, mas apenas da lei, em sentido estrito, conforme esclarece o art. 128 do CTN, em sintonia com o disposto no art. 97, III, do mesmo Código, que também apenas explicita decorrência evidente do princípio da legalidade (CF/88, art. 5º, II e 150, I)”.

geral por ter ligação indireta ato jurídico tributário ou direta ou indiretamente à pessoa que o realizou.

O terceiro, a ser eleito pela lei ordinária do ente tributante como responsável tributário, há de guardar necessária vinculação com a situação que configura o “fato gerador” da respectiva obrigação. Trata-se de decorrência do princípio da capacidade contributiva: se o fato gerador da obrigação tributária é um fato presuntivo de capacidade contributiva (auferir rendimentos, vender mercadorias, ser proprietário de imóveis etc.), e este fato é praticado pelo contribuinte, é esse contribuinte que tem de ser onerado. Quanto a previsão legal dos referidos institutos o CTN é categórico ao afirmar, *in verbis*.

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. (CTN, 1966)

Neste desiderato, em que pese o ordenamento jurídico tenha estabelecido diversas hipóteses de responsabilização tributária, o CTN não diferencia, entre os sujeitos passivos indiretos (responsáveis), aqueles que respondem por substituição e os que respondem por transferência. A maioria da Doutrina divide a responsabilidade tributária sinteticamente em, por substituição ou por transferência.

## 1.2 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO X RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA

Segundo Ricardo Alexandre (2017), a responsabilidade "por substituição", surge contemporaneamente à ocorrência do fato gerador, posto que no momento da ocorrência do fato gerador o dever de pagamento do tributo já recai sobre o responsável. Já na responsabilidade "por transferência", no momento do surgimento da obrigação, determinada pessoa figura como sujeito passivo, contudo, num

momento posterior, um evento definido em lei causa a modificação da pessoa que ocupa o polo passivo da obrigação, surgindo, assim, a figura do responsável, conforme definida em lei.

Tanto na hipótese de responsabilização por substituição quanto na que nasce por transferência, o terceiro responsável<sup>8</sup> guarda ligação com o fato gerador da obrigação correspondente.

No Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. **Em sentido amplo**, e a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária. **Em sentido estrito**, e a submissão, em virtude de disposição legal expressa de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva. (Grifo nosso) (MACHADO, 2010)

De acordo com a leitura do art. 128 do CTN, notamos que a lei pode, ao atribuir a alguém a responsabilidade tributária (em sentido estrito), liberar o contribuinte. Mas também pode atribuir apenas a responsabilidade supletiva, sem liberar o contribuinte, de modo total ou parcial.

No que tange a responsabilidade por Transferência, cabe aqui tecer alguns breves comentários. Como dito anteriormente em explanação introdutória, tal modalidade se dá quando após ocorrido o fato gerador e em razão de fato posterior previsto em lei, transfere-se a responsabilidade para o terceiro, podendo ou não o contribuinte permanecer no polo passivo da obrigação.

Segundo Alexandre (2017) Trata-se de casos em que a obrigação nasce tendo, no polo passivo determinado devedor (contribuinte ou responsável), mas, em virtude de evento descrito em lei, há a transferência da sujeição passiva a uma outra pessoa, esta na condição de responsável. Ocorrendo, portanto, uma modificação subjetiva (dos sujeitos) na obrigação surgida. A exemplo o IPTU, onde o sujeito passivo é o

---

<sup>8</sup> Explica Hugo de Brito Machado segundo (2010) “Responsabilidade e dever jurídico não se confundem. A responsabilidade está sempre ligada ao descumprimento do dever, isto é, a não-prestação. É a sujeição de alguém a sanção. Tal sujeição geralmente é de quem tem o dever jurídico, mas pode ser atribuída a quem não o tem”

proprietário do imóvel, todavia, com a sua morte, a obrigação é transferida para o espólio e posteriormente para os sucessores.

Apreende-se do art. 131, do CTN que existem casos de transferência de sujeição passiva, de contribuinte para o responsável<sup>9</sup>, e existem também hipóteses em que a transferência se verifica de responsável para responsável<sup>10</sup>.

Quanto a responsabilidade por Substituição<sup>11</sup>, cabe destacar que tal modalidade é observável quando a lei determina que uma terceira pessoa pague o tributo em substituição ao contribuinte. Em nenhum momento o dever de recolher o tributo recai sobre o contribuinte (TORRES, 2010).

Ricardo Alexandre orienta (2017, p. 375) “Nos casos de responsabilidade por substituição, desde a ocorrência do fato gerador, a sujeição passiva recai sobre uma pessoa diferente daquela que possui relação pessoal e direta com a situação descrita em lei como fato gerador do tributo”.

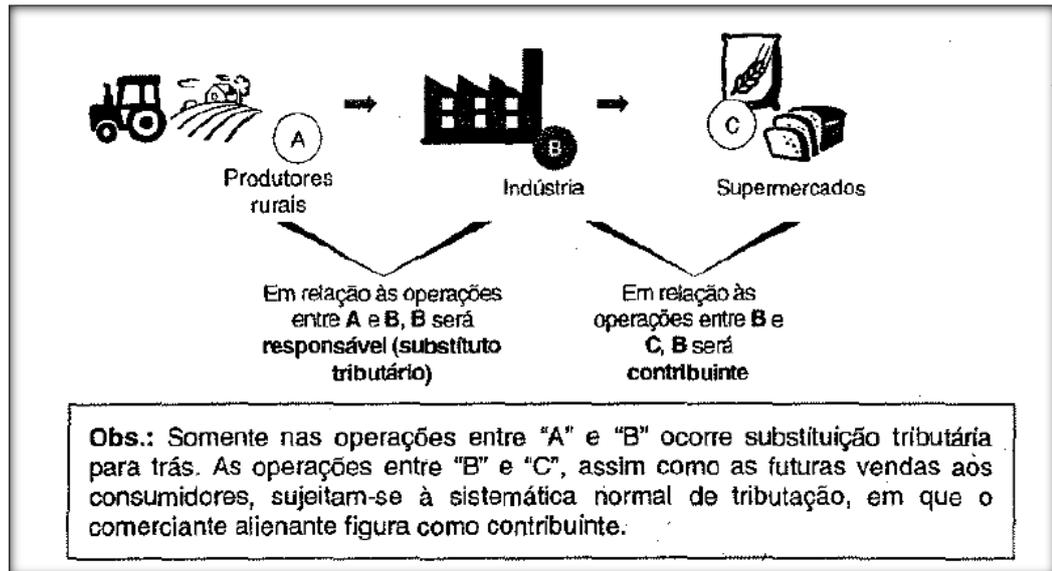
Existem dois casos de responsabilidade por substituição, a chamada substituição tributária regressiva (“para trás” ou antecedente) e da substituição tributária progressiva (“para frente” ou subsequente). Para ilustrar o instituto trazemos um esquema didático de Ricardo Alexandre (2017).

#### **Figura 1. Substituição tributária regressiva.**

---

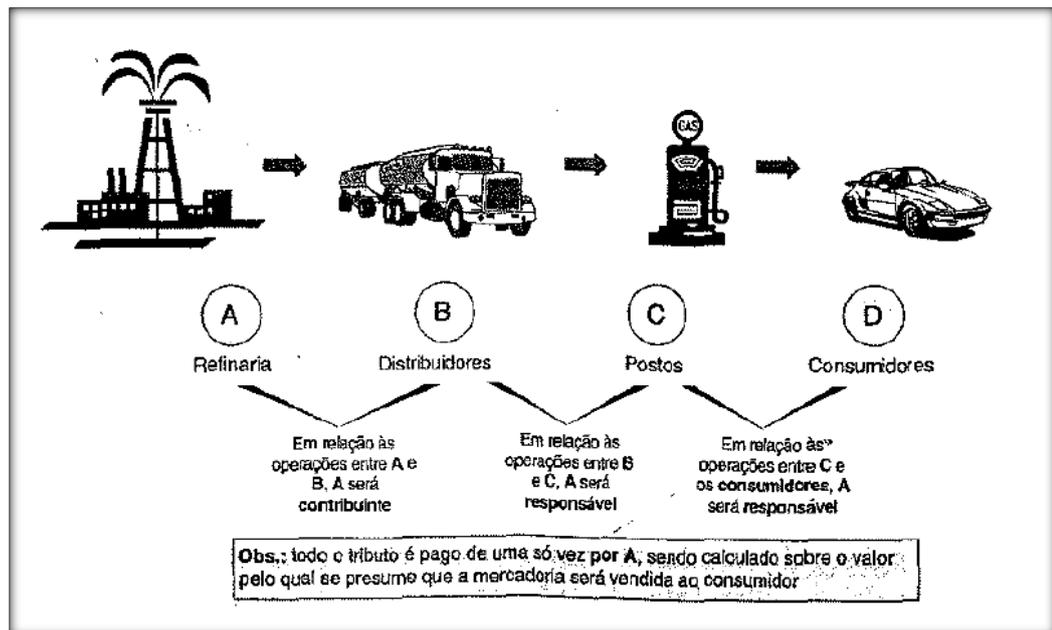
<sup>9</sup> Inciso II do art. 131 do CTN diz que são pessoalmente responsáveis: “o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação”.

<sup>10</sup> Inciso III do art. 131 do CTN diz que são pessoalmente responsáveis: “o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão”.



Fonte: ALEXANDRE, 2017, p. 376.

Figura 2. Substituição Tributária Progressiva



Fonte: ALEXANDRE, 2017, p. 377.

Logo, se a lei antecipar o surgimento da obrigação tributária ocorre a substituição tributária "para frente"; mas se a lei adiar o surgimento da obrigação, surge a obrigação tributária "para trás".

Visualizamos a substituição antecedente (“para trás”), por exemplo no caso do art. 5º da Lei 9.826/99<sup>12</sup>, onde a lei atribui a condição de substituto tributário do IPI<sup>13</sup> às montadoras de automóveis, relativamente aos alienantes (substitutos) de componentes, partes e peças de veículos, anteriores às montadoras na cadeia de produção.

Existe substituição subsequente (“para frente”) à exemplo, no caso de combustíveis onde a tributação do ICMS é concentrada nas refinarias e não nos postos varejistas. A EC 3/93 regulou esta situação acrescentando o §7º do artigo 150 da CF/88, *in verbis*.

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (CF/1988)

Encontramos ainda, a figura da substituição convencional, bem menos tratada pela Doutrina pois se dá quando da ocorrência do fato gerador onde existe a substituição (pré-jurídica) do sujeito devedor, como no exemplo do tomador do serviço pelo recolhimento do ISS<sup>14</sup> retido do prestador, ou do recolhimento de IRPF<sup>15</sup> pela fonte pagadora no envio de certos pagamentos ao exterior.

### 1.3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA APLICADA AOS NEGÓCIOS EMPRESARIAIS

Certamente em virtude da alta carga tributária incidente nas empresas brasileiras, e a falta de cultura dos empreendedores em investir em profissionais

---

<sup>12</sup> A referida Lei Dispõe sobre incentivos fiscais para desenvolvimento regional, altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e dá outras providências.

<sup>13</sup> O IPI assenta-se nos fundamentos constitucionais previstos nos artigos 150, I, II, III, IV, VI, §1º e 3º, incisos I, II e III – Normas de Competência e Princípios Gerais Especiais. Já no Código Tributário Nacional é forte nos artigos 46 a 51, normas destinadas a caracterizar os limites da hipótese do tributo;

<sup>14</sup> Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Tem Previsão Constitucional no Art. 156, III e é regido pela Lei complementar Nº 116 de 2003.

<sup>15</sup> O imposto de renda e proventos de qualquer natureza tem sua previsão legal disciplinada nos artigos 153, III, da CF e art. 43, I, II, § 1º e § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN.

qualificados na atuação tributária, muitos empresários diante de passivos tributários impagáveis buscam “encerrar” as atividades da empresa devedora como forma de se eximir da respectiva dívida o que faz por muitas vezes por meio de reorganização societária. Ou seja, buscam um Novo CNPJ “limpo”, para continuar atuando no mercado.

Atento a tal realidade, o legislador no artigo 132, criou mecanismo inibidor de possível fraude. Em que pese o mercado moderno comportar negócios empresariais dos mais distintos, o Código Tributário Nacional no artigo supracitado, determinou que a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra, ou em outra, e responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Os conceitos de fusão, transformação e incorporação de empresas encontram-se na Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei de Sociedades por Ação). Assim, temos que:

Fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações (Lei Nº 6.404/76, Art. 228);

Incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (Lei Nº 6.404/76, Art. 227);

Transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro. (Lei n. 6.404, art. 220).

Por fim, é importante destacar que o Código Tributário Nacional não estabeleceu regra expressa sobre sucessão tributária nos casos de cisão, tendo em vista que o instituto só veio a ser disciplinado pela Lei 6.404 em 1976, editada mais de uma década após o advento do CTN. Tal fato gerou certa controvérsia doutrinária<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Segundo Ricardo Alexandre (2017) parte da doutrina entende que a regra excludente não pode ser aplicada, pois o ato de cisão é uma convenção entre particulares, que, nos termos do já analisado art. 123 do CTN, não teria o condão de se sobrepor às regras legais de atribuição de responsabilidade.

sobre a possibilidade de aplicação das regras do art. 132 do Código também aos casos de Cisão<sup>17</sup>.

Majoritariamente, entende-se, que “A sociedade cindida que subsistir, naturalmente por ter havido versão apenas parcial de seu patrimônio, e as que absorverem parcelas de seu patrimônio responderão solidamente pelas obrigações da primeira anteriores a cisão”. (MACHADO, 2010, p. 164).

Apreende-se do referido artigo, que a responsabilidade a priori não é pessoal dos sócios, o que nos leva a concluir que é uma hipótese de responsabilidade do sucessor. Tal regra é extensível às hipóteses de extinção da pessoa jurídica, desde que observada a condição estabelecida no parágrafo único, qual seja: a de que o sucessor, qualquer dos sócios ou seu espólio continue a exercer a mesma atividade empresária sob a mesma ou outra razão social ou sob firma individual.

A globalização também trouxe complexidade aos negócios atuais, de modo que muitas empresas precisaram se organizar através de estruturas formadas por diversas pessoas jurídicas na forma de Grupo econômico. O art. 494 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil Nº 971<sup>18</sup>, de treze de novembro de 2009, diz que o grupo econômico ocorre quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Neste sentido, tem-se a aplicação da responsabilidade solidária entre as empresas integrantes do grupo econômico que é possível na forma do art. 124, I do CTN<sup>19</sup>, considerando que possuem interesse comum na situação que configura o fato gerador da obrigação principal. No entanto, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que não basta o liame econômico para a configuração do grupo. É

---

<sup>17</sup> Cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão (Lei Nº 6.404/76, Art. 229).

<sup>18</sup> O CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), confirmou o referido conceito de grupo econômico para fins de responsabilidade solidária das contribuições previdenciárias no acórdão Acórdão nº 230201.038, da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 11 de maio de 2011.

necessário identificar "participação no fato gerador", ou seja, vínculo jurídico efetivo entre as empresas com relação à operação tributada, vejamos o julgado paradigma.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. ALEGAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA EMPRESAS CONSTITUÍDAS APÓS O FATO GERADOR DO TRIBUTO DE OUTRA EMPRESA, DITA INTEGRANTE DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. AGRAVOS REGIMENTAIS A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. A teor do art. 124, I do CTN e de acordo com a doutrina justributarista nacional mais autorizada, não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas, aliás não demonstradas, neste caso. Precedente: AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 16.12.2013. 2. Da mesma forma, ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas. Precedentes: AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, 1T, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 13.3.2015. 3. Agravos Regimentais da FAZENDA NACIONAL e LEMOS DA NOVA ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA - ME a que se nega provimento.

(STJ, AgRg no REsp 1535048/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2015, DJe 21/09/2015).

Portanto conclui-se que, respondem pelos débitos tributários de forma solidária os integrantes do grupo econômico que tenham participado de alguma forma do fato gerador da obrigação, sendo irrelevante a participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pelas demais empresas ou do mesmo grupo econômico.

### **1.3.1 Responsabilidade por Sucessão Empresaria**

Entendemos sucessão empresarial como a transferência do poder de direção e do capital de uma pessoa jurídica para uma próxima que continuará de alguma forma exercendo as atividades da sucedida, com a mesma ou com outra razão social. No

que tange às obrigações Tributárias dos sucessores no CTN, o tema é tratado entre os artigos 129 a 133.

Ilustra Harada (2010, p. 486), que para fins de Direito Tributário “ocorre a sucessão quando uma pessoa é obrigada a satisfazer a prestação descumprida, após a ocorrência do fato gerador que obrigou o outro sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário).” De modo que, “a premissa fundamental é a de que a sucessão empresarial gera sucessão tributária”. (ALEXANDRE, 2017, p. 396).

Notadamente o art. 129 do CTN trata tão somente da extensão da responsabilidade dos sucessores. Que somente se relaciona com as obrigações tributárias cujo o fato gerador tenha ocorrido antes da sucessão<sup>20</sup>. Ou seja, para fins de sucessão, deve-se considerar a data da ocorrência do fato gerador e não a do lançamento. Nas palavras de Kiyoshi Harada (2010, p. 486) os sucessores “respondem pelos créditos tributários definitivamente constituídos, pelos que se encontram em fase de constituição, e pelos constituídos posteriormente desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a data da sucessão”.

Destarte, o sucessor assim que assume a função de adquirente, passa a ser responsável pelas dívidas, contratos e créditos da empresa, respectivamente na forma dos artigos 1.146, 1.148 e 1.149 do Código Civil<sup>21</sup> e nos art. 129 a 133 do CTN.

Cabe aqui, fazer um breve cortejo analítico acerca do art 133 do CTN, para fins aprofundar o conhecimento da matéria. Vejamos:

art. 133 A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

---

<sup>20</sup> “Isso porque, evidentemente, se a obrigação se origina de fato ocorrido após a sucessão, já não é mais de responsabilidade que se cogita: aquele que seria o “sucessor”, nesse caso, é considerado o Contribuinte”. (MACHADO, 2017, p. 288).

<sup>21</sup> Diferente do direito Privado onde as partes podem convencionar aspectos de responsabilidade, na seara tributária a sucessão resulta exclusivamente de previsão legal, posto que apenas a Lei pode criar a figura responsável pelo pagamento do tributo. Por assim, o art. 122 do CTN limita a eficácia das convenções particulares quanto a responsabilidade pelo pagamento dos tributos, que não podem ser opostos a Fazenda Pública.

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. (CTN, 1966)

A jurisprudência consolidada<sup>22</sup>, entende que para configurar a responsabilidade do referido artigo é indispensável que a aquisição a que faz referência, seja da universalidade de bens (materiais e imateriais). Portanto, a aquisição da propriedade com todos os poderes inerentes ao domínio, o que não ocorre por exemplo pela celebração de contrato de locação, ainda que mantida a mesma atividade exercida pelo locador. Bem como, haja continuidade da respectiva atividade.

A responsabilização tributária decorrente de sucessão empresarial se estende às multas tributárias, de caráter moratório ou punitivo. Este é o entendimento consolidado pela STJ na Súmula 554<sup>23</sup>, *in verbis*.

Súmula 554-STJ: Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

No que toca o alcance da responsabilidade tratada no inciso I e II do artigo 133 CTN, será subsidiária ou integral do adquirente nos termos supramencionados. Explica Hugo de Brito Machado (2010, p. 162), que “Responder subsidiariamente significa que em primeiro lugar que a dívida há de ser cobrada do alienante do fundo ou estabelecimento, e se este não tiver com que pagar será cobrada do adquirente”.

Quanto ao termo integralmente, do inciso I, Hugo de Brito (2010), entende como solidariamente e não como exclusivamente. Ensina:

Quem diz integralmente não está dizendo exclusivamente. Pode ocorrer que o adquirente, em virtude de débitos trabalhistas ou mesmo de outros débitos Tributários, não tenha condições de fazer o pagamento. Seu patrimônio pode ser insuficiente para garantir o pagamento da dívida tributária que assumiu com a aquisição. O

---

<sup>22</sup> TRF-2 - AC: 01007566620144025001 ES 0100756-66.2014.4.02.5001, Relator: LUIZ ANTONIO SOARES, Data de Julgamento: 06/09/2017, 4ª TURMA ESPECIALIZADA; TRF-3 - AC: 00029694320124036112 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL HÉLIO NOGUEIRA, Data de Julgamento: 11/07/2017, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:19/07/2017

<sup>23</sup> STJ. 1ª Seção. Aprovada em 09/12/2015. DJe 15/12/2015.

alienante, mesmo havendo cessado a respectiva exploração, continua responsável. (MACHADO, 2010, p. 165)

Por fim, cabe destacar uma hipótese de exceção trazida pela LC nº 118/2005, que adicionou o § 1º, 2º e 3º ao artigo 133 do CTN, quanto a responsabilidade do adquirente de fundo de comércio, relativa à alienação judicial em falência ou em recuperação judicial<sup>24</sup>.

### **1.3.2 Responsabilidade dos Sócios na sociedade limitada (LTDA), por Dívidas de Natureza Tributária**

As pessoas que constituírem a sociedade sob a forma limitada (artigos 1.052 e seguintes do Código Civil), limitam sua responsabilidade ao capital social integralizado na medida das cotas de cada um. Por conseguinte, se os débitos contraídos pela sociedade empresária não puderem ser adimplidos pelo patrimônio social os credores só poderão alcançar o patrimônio dos sócios até o valor do capital subscrito e não integralizado. Ou seja, se a dívida for maior do que o capital social o prejuízo fica com o credor. Fábio Ulhoa Coelho ensina:

A personalização da sociedade limitada implica a separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus membros. Sócio e sociedade são sujeitos distintos, com seus próprios direitos e deveres. As obrigações de um, portanto, não se podem imputar ao outro. Desse modo, a regra é a da irresponsabilidade dos sócios da sociedade limitada pelas dívidas sociais. Isto é, os sócios respondem apenas pelo valor das quotas com que se comprometeram, no contrato social (CC, art. 1.052). É esse o limite de sua responsabilidade. (COELHO, 2010, p. 413)

---

<sup>24</sup> § 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: I – em processo de falência; II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. § 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. § 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

Tal regra, entretanto, é mitigada em direito Tributário pela combinação dos arts. 121, II e 135 do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (CTN, 1966)

Neste sentido também é a Jurisprudência estável<sup>25</sup>, que somente<sup>26</sup> autoriza o redirecionamento da execução em face do sócio, caso o exequente (Fazenda Pública) comprove a ocorrência de atos de gestão com excesso de poderes, ou infração à lei ou ao contrato, bem como a dissolução irregular da sociedade. A simples quebra da empresa executada não pode ser causa de inclusão do sócio no polo passivo da execução. Sendo assim, se o empresário ou administrador agir dentro da lei e do contrato social ou estatuto, seus bens particulares não respondem pela dívida tributária da empresa.

---

<sup>25</sup> STJ - AREsp: 538478 SP 2014/0155690-0, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Publicação: DJ 30/06/2017.

<sup>26</sup> Em se tratando de IPI, ou de Imposto de Renda retido na fonte, haverá tal responsabilidade, por força da disposição expressa do Decreto-lei n. 1.736/1979.

## CAPITULO II

### 2. OS DIFERENTES ASPECTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR NO CONTEXTO JURÍDICO ATUAL

#### 2.1 A RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA DO ADMINISTRADOR: UM ENFOQUE ESPECIFICO AO ART. 135 DO CTN E NA JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA.

O redirecionamento da execução fiscal conforme mencionado anteriormente, consiste fundamentalmente, na inclusão do sócio/administrador da pessoa jurídica no polo passivo da ação, passando este a responder pessoalmente (com seus bens) pelos débitos tributários imputados pela Fazenda pública ao obrigado originário. Neste sentido, abordaremos as teorias e fundamento que julgamos mais relevantes e de maior ocorrência no âmbito jurídico.

O redirecionamento da execução fiscal é bastante criticada no meio empresarial, apesar de representar medida extrema e excepcional<sup>27</sup>, somente autorizada judicialmente<sup>28</sup> e quando verificada (i) a impossibilidade de satisfação da dívida pelo devedor principal e (ii) a comprovação da prática, pelo sócio responsabilizado, de atos de gestão com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto, nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Neste sentido também é o entendimento consolidado pelo STJ, que consubstanciou o dito na súmula 430<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> Nesse sentido é o entendimento do STJ, inclusive sumulado (Súmula 430): “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente” (STJ, 1ª T., AgRg no AREsp. 181.871/MG, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, ac. 8-4-2014, DJe 25-4-2014).

<sup>28</sup> “O sócio não responde pelas obrigações fiscais da sociedade quando não se lhe impute conduta dolosa ou culposa, com violação da lei ou do contrato social” (STF, 1ª T., RE 95.023/RJ, Rel. Min. Rafael Mayer, ac. 6-10-1981, DJU 3-11-1981, 1981, Lex – Jurisprudência do STF, 38:246).

<sup>29</sup> SÚMULA N. 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Referência: CTN, art. 135, III. Precedentes: AgRg no Ag. 1.093.097-MS (2ª T., 09.06.2009 – DJe 23.06.2009). AgRg no Ag. 1.247.879-PR (1ª T., 18.02.2010 – DJe 25.02.2010).

Deste modo, o artigo 135, III do CTN desperta grande discussão doutrinária<sup>30</sup> e é objeto de inúmeras disputas que chegam ao Superior Tribunal de Justiça. Segundo Humberto Theodoro Júnior (2016), as hipóteses de responsabilidade tributária definidas pelo artigo supracitado, não se fundam no mero inadimplemento da sociedade contribuinte<sup>31</sup>, mas sim na conduta dolosa especificamente apontada pelo próprio legislador, que deve ser comprovada e vem a ser justamente a ocorrência do fato gerador de tributo praticado com excesso de poder, infração da lei ou violação do contrato social, por parte do gestor da pessoa jurídica.

Como o dolo não se presume, adverte Ives Gandra da Silva Martins<sup>32</sup> que se torna obrigatória a apuração, não só da “hipótese dolosa” como também, e necessariamente, da “participação” efetiva nela do terceiro indigitado como responsável tributário, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Vale ressaltar que tal hipótese de responsabilização só ocorre em função da figura com poderes de gerência<sup>33</sup>. Explica Hugo de Brito (2017) que o sócio poderá responder se for sócio-gerente, sendo juridicamente impossível responsabilizar o sócio meramente quotista, a menos que se configure situação que autorize a aplicação conjunta dos arts. 135, I e 134, VII, do CTN (dissolução irregular da sociedade). Em outros termos, na aplicação do art. 135, III, do CTN, o sócio meramente quotista não é responsável, e o sócio-gerente responde por ser gerente, não por ser sócio<sup>34</sup>.

---

<sup>30</sup> A falta de exatidão do termo “pessoalmente responsável” fez surgir enorme divergência doutrinária acerca do tipo de responsabilidade prevista. De forma resumida, podemos citar as cinco teorias mais difundidas no meio: (i) Responsabilidade Objetiva e Solidária; (ii) Responsabilidade por substituição do administrador; (iii) Responsabilidade subsidiária do administrador e principal da sociedade; (iv) Responsabilidade principal do administrador e subsidiária da sociedade; e (v) Responsabilidade solidária e integral do administrador e da Sociedade.

<sup>31</sup> Precedentes: REsp 505968/SC, 2a Turma, Min. Peçanha Martins, DJ de 13.6.2005; REsp 228.030/PR, 1a Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 13.6.2005. [...]” (STJ, 1a T., REsp 753.821/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. em 16/3/2006, DJ de 3/4/2006, p. 262).

<sup>32</sup> (Seleções Jurídicas, ADV, jun. 1983, p. 33 apud Theodoro, 2016, p. 101).

<sup>33</sup> Foi o que já decidiu o STJ quanto ao sócio que era integrante da Diretoria, porém, não participava da direção da sociedade como gerente, pois a gerência e a administração não ficaram a seu cargo, fato que o exclui da responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional (STJ, 1a T., AgRg noREsp 809.640/DF, Rel. Min. Francisco Falcão, j. em 6/4/2006, DJ de 4/5/2006, p. 148)

<sup>34</sup> Entendimento confirmado pela jurisprudência dominante, a exemplo no REsp 260.524/RS.

É no âmbito do processo administrativo tributário que o Fisco pode comprovar a prática de atos fraudulentos ou contrários ao contrato social por parte do terceiro acusado. É o próprio artigo 142 do CTN que traz em seu bojo essa sistemática, delegando à autoridade administrativa a identificação do sujeito passivo. Essa prova deverá ocorrer no âmbito do processo administrativo fiscal tributário (PAFT), no qual será possível verificar e, eventualmente, imputar a responsabilidade por substituição a terceiro vinculado à sociedade insolvente, caso fique comprovado indubitavelmente à prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos por parte desses terceiros. Deste modo, estará se atuando de acordo com um dos princípios basilares do PAFT, a saber, o princípio da verdade material<sup>35</sup>.

Nesse mesmo sentido, Hugo de Brito Machado defende a importância de comprovar a prática de atos ilícitos no processo administrativo, da seguinte forma

Não se pode imputar ao diretor, administrador ou sócio-gerente a prática de ato contrário à lei societária ou ao contrato social sem ofertar-lhe oportunidade de defesa, nem tampouco sem a prévia instauração de processo administrativo específico para esse fim. (MACHADO,2000, p. 142/143)

Além dessas hipóteses, admite-se o redirecionamento quando houver a dissolução irregular da pessoa jurídica, entendimento já assentado pelo Superior Tribunal de Justiça na súmula 435 que é bastante clara ao determinar 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”.

---

<sup>35</sup> Sobre o tema, Hely Lopes Meirelles ratifica o pensamento de Bandeira de Mello: O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade julgadora ou processante tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. (MEIRELLES, 2011, p. 581).

No âmbito do STJ<sup>36</sup> tal matéria encontra-se afetada em sede de recurso repetitivo<sup>37</sup> conforme determina o artigo 1.036 do novo Código de Processo Civil (CPC)<sup>38</sup> e o artigo 256-I do Regimento Interno do STJ (RISTJ). Portanto, encontram-se sobrestados todos os processos em âmbito nacional com a identificação das seguintes teses, *in verbis*.

Ante o exposto, voto pela afetação do presente Recurso Especial ao rito dos recursos repetitivos, com a identificação da seguinte tese, *in verbis*: "À luz do art. 135, III, do CTN, o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da Documento: 1623665 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 24/08/2017 Página 1 0 de 12 Superior Tribunal de Justiça sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), pode ser autorizado contra: (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido". (Trecho extraído da decisão da Ministra Assusete Magalhães, exarada no RECURSO ESPECIAL Nº 1.645.333 - SP (2016/0320985-6) publicada no DJE em 24/08/2017).

Neste desiderato, atualmente, como todos os processos que versem sobre redirecionamento da Execução Fiscal, fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência encontram-se paralisados, cabe aqui fazer algumas ponderações quanto ao tema.

---

<sup>36</sup> Afetação dos Recursos Especiais nº 1.645.333-SP, nº 1.643.944-SP e nº 1.645.281-SP submetidos ao julgamento sob o rito dos recursos especiais e repetitivos encontra-se cadastrado como Tema nº 981/STJ.

<sup>37</sup> No REsp 1.645.333 / SP, a Ministra Assusete Magalhães em 24.08.2017 proferiu o acórdão de afetação, determinando a suspensão do processamento de todos os processos que versem sobre a mesma matéria e tramitem no território nacional.

<sup>38</sup> Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

## 2.2 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO GERENTE POR DISSOLUÇÃO IRREGULAR

Feitas as considerações iniciais nos itens anteriores, cabe aqui discorrer de forma um tanto quanto mais profunda sobre o tema. Entre os artigos 1.033 e 1.038 do CC/2002 esta disciplinada a dissolução regular das sociedades empresárias. Senão vejamos.

Art. 1.033. Dissolve-se a sociedade quando ocorrer:

I - o vencimento do prazo de duração, salvo se, vencido este e sem oposição de sócio, não entrar a sociedade em liquidação, caso em que se prorrogará por tempo indeterminado;

II - o consenso unânime dos sócios;

III - a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado;

IV - a falta de pluralidade de sócios, não reconstituída no prazo de cento e oitenta dias;

V - a extinção, na forma da lei, de autorização para funcionar.

Parágrafo único. Não se aplica o disposto no inciso IV caso o sócio remanescente, inclusive na hipótese de concentração de todas as cotas da sociedade sob sua titularidade, requeira, no Registro Público de Empresas Mercantis, a transformação do registro da sociedade para empresário individual ou para empresa individual de responsabilidade limitada, observado, no que couber, o disposto nos arts. 1.113 a 1.115 deste Código. (CC, 2002)

Por oportuno, cabe dissertar sobre o processo de dissolução regular das sociedades. Luiz Felipe Ribeiro Rodrigues<sup>39</sup> explica que dissolução *lato sensu*, engloba um conjunto de atos, tradicionalmente dividido em três fases distintas: a dissolução, a liquidação e a extinção. Já em seu sentido estrito é entendida como o ato ou acontecimento que desencadeia o procedimento de desmontagem da estrutura social. Assim, a dissolução prepara a sociedade para sua futura extinção, mas não a produz verdadeiramente, apenas pontifica o momento a partir do qual a sociedade deixa de ter atividade produtiva para empreender atividade de pura liquidação.

---

<sup>39</sup> No Artigo Aspectos da Dissolução da Sociedade Limitada no Código Civil, Disponível em > <http://www.mcampos.br/REVISTA%20DIREITO/PRODUCAOCIENTIFICA/artigos/luizfeliperibeiorodriguesaspectosdadissolucaosocietadelimitadacodigocivil.pdf>. Acessado em 10.04.2016

Já a liquidação ocorre após a verificação de uma das causas de dissolução legal ou estatutariamente previstas, quanto designa o procedimento instaurado voluntária ou judicialmente, com vistas à realização do ativo, o pagamento do passivo e a partilha do acervo remanescente entre os sócios ou acionistas. Fran Martins explica nos seguintes termos.

Na realidade, a extinção das sociedades empresárias compreende períodos distintos: um período em que se paralisam todas as atividades externas da sociedade, a que se dá comumente o nome de dissolução; um período em que a sociedade realiza o seu ativo e liquida o passivo, ou seja, transforma todo o seu patrimônio em dinheiro e satisfaz os compromissos assumidos, a que se dá o nome de liquidação; e um período final, que em verdade não influi na extinção da sociedade, em que se faz a distribuição entre os sócios, convencional ou proporcionalmente, se não houve acordo no contrato social, dos lucros obtidos pela sociedade, tendo este o nome de partilha. (MARTINS, 2008, p. 190).

Destarte, podemos concluir que a sociedade é dissolvida irregularmente quando não atende aos requisitos da lei, e encerra/suspende ou muda a sede de suas atividades bem como seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (Receita Federa, junta comercial, Ministério do Trabalho e etc).

Em que pese a súmula 435<sup>40</sup> do STJ entender que é legítimo o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente quando a empresa deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, as Turmas que compõem a Segunda Seção do STJ<sup>41</sup>, que julgam as lides na seara empresarial, entendem que a mera dissolução irregular de sociedade não é fundamento suficiente para decretação da desconsideração da personalidade jurídica, recusando aplicação da Súmula 435/STJ às lides privadas. Ou seja, limitam a aplicação da súmula apenas a Execução Fiscal.

---

<sup>40</sup> Que foi julgado em 14/04/2010, e publicada no DJe em 13/05/2010.

<sup>41</sup> AgRg no AREsp 584.195/RJ, Rel. Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, julgado em 23/06/2015, DJe 04/08/2015; AgRg no REsp 1500103/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07/04/2015, DJe 14/04/2015; TJSC, Agravo de Instrumento n. 2015.061356-6, de Itapema, rel. Des. Soraya Nunes Lins, j. 12-11-201 e etc.

A maneira mais comum de constatação de dissolução irregular<sup>42</sup> se dá no ato da citação, quando o Oficial de Justiça atesta que a empresa não foi encontrada no endereço fornecido como domicílio fiscal. Neste desiderato, os Tribunais vêm entendendo que a certidão do oficial de justiça constitui indício suficiente de dissolução irregular de modo a ensejar o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente<sup>43</sup>.

No âmbito do processo administrativo fiscal, hoje é recomendado pela portaria da PGFN Nº 948<sup>44</sup>, de 15 de setembro de 2017 que se apure a responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN<sup>45</sup>. Orienta a referida instrução normativa, que o PARR deve conter requisitos indispensáveis a imputação, bem como indicar especificamente os indícios da ocorrência da dissolução irregular e conter comprovações e informações sobre a empresa, o terceiro que se busca responsabilizar e sobre a qualificação fático-jurídica da hipótese de responsabilização. Senão, vejamos.

Art. 2º O Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR será instaurado por iniciativa da unidade descentralizada da PGFN responsável pela cobrança de débito inscrito em dívida ativa em face de pessoa jurídica devedora.

Parágrafo único. O procedimento será realizado contra o terceiro cuja responsabilidade se pretende apurar e deverá indicar especificamente os indícios da ocorrência da dissolução irregular da pessoa jurídica devedora, devendo conter, no mínimo, as seguintes informações:

I - identificação da pessoa jurídica cuja dissolução irregular é apontada;

II - identificação do terceiro em face do qual o procedimento foi instaurado;

III - elementos de fato que caracterizaram a dissolução irregular da pessoa jurídica;

---

<sup>42</sup> Tal observação é empírica e ocorreu entre 2016 e 2017 no âmbito da Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional de Campina Grande, quando tive oportunidade de ali estagiar.

<sup>43</sup> TRF 1ª Região, Ap. 5001378-92.2013.4.04.7212/SC, Rel. Juiz Federal João Batista Lazzari, ac. 30-7-2015, Juris Plenum, ano XI, n. 65, set/2015, p. 179.

<sup>44</sup> A referida portaria que substituiu a dispõe sobre a regulamentação do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), cujo objeto específico é a apuração da responsabilidade de terceiro pela dissolução irregular da empresa.

<sup>45</sup> Art. 1º da Portaria PGFN Nº 948, DE 15 DE SETEMBRO DE 2017, publicada no DOU 19/09/2017, seção 1, página 23.

IV - fundamentos de direito da imputação da responsabilidade pela dívida ao terceiro; e

V - discriminação e valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa objeto do procedimento.

Neste contexto, a Portaria PGFN nº 948/2017 contempla o mínimo de segurança jurídica do terceiro (sócio) que, a princípio, não vai mais ser surpreendido com a afetação de seu patrimônio pessoal para quitar débitos “desconhecidos”. Posto que a referida portaria, de certa forma avança para assegurar o contraditório e a ampla defesa, possibilitando a impugnação e recurso em face da pretensão de responsabilização ainda na esfera administrativa.

Com relação ao procedimento da portaria PGFN nº 948/2017, embora hajam críticas positivas, muito se discute quanto a constitucionalidade e funcionalidade do método ali adotado<sup>46</sup>.

Por outro lado, na esfera judicial, embora a matéria esteja sobrestada no Recurso Especial Nº 1.645.333 – SP, ao rito dos recursos repetitivos conforme supracitado, não se está discutindo a validade da súmula 435 do STJ e sim delimitando seu alcance<sup>47</sup>. Destarte, os Tribunais vêm aplicando o entendimento jurisprudencial consubstanciado na súmula mesmo quanto trata-se de crédito não tributário<sup>48</sup>, vejamos um julgado paradigma no assunto.

---

<sup>46</sup> Ricardo Varejão, no artigo Responsabilidade tributária do gestor por dissolução irregular da pessoa jurídica e a Portaria PGFN 948/17, de 02 de outubro de 2017, publicado no site [www.migalhas.com](http://www.migalhas.com), diz a referida portaria viola: (i) ao art. 142, do CTN, e à LC 73/93; (ii) aos princípios do contraditório e da ampla defesa nos (art. 4º, § 2º e 7º); (iii) violando, também as regras do art. 18, I e III, da lei 9.784/99. Alertando por fim, que serão extremamente questionáveis eventuais decisões proferidas com base na Portaria PGFN nº 948/2017.

<sup>47</sup> busca-se estabelecer se (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido". (trecho extraído da ementa do acórdão que delimitou a controvérsia no REsp Nº 1.645.333 - SP).

<sup>48</sup> O §2º do art. 39 da lei nº 4.320 de 17 de março de 1964 dispõe sobre os créditos não tributários como - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmos,

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ART. 543-C, § 7º, II, DO CPC/73. DÍVIDA ATIVA NÃO TRIBUTÁRIA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO DO FEITO PARA O SÓCIO. POSSIBILIDADE. 1. Novo julgamento proferido em juízo de retratação, ante a reapreciação oportunizada pela Vice-Presidência desta Corte, conforme previsto no art. 543-C, § 7º, II, do CPC/73. 2. Segundo o art. 135, III do CTN, os sócios, diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos. 3. No mesmo sentido é o art. 4º, V da Lei nº 6.830/80, quando dispõe que a execução fiscal poderá ser promovida contra o responsável, nos termos da lei, por dívidas tributárias ou não de pessoas jurídicas. 4. O art. 10, do Dec. nº 3.708/19 estatui que: Os sócios-gerentes ou que derem o nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidaria e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei. 5. O E. STJ, no julgamento do Resp nº 1.371.128, em sede de recursos repetitivos (Tema: 630), decidiu que, em casos de dissolução irregular da sociedade é cabível o redirecionamento para os sócios gerentes também quanto aos débitos não tributários, com fundamento no art. 10, do Decreto nº 3.078/19 e art. 158, da Lei nº 6.404/78-LSA. 6. No caso em exame, trata-se de cobrança de multa aplicada pela Agência Nacional de Transportes Terrestres-ANTT, com fundamento no disposto no art. 78-F, da Lei nº 10.233/2001, portanto, dívida ativa que, embora sujeita ao rito da Lei nº 6.830/80, possui natureza não tributária. 7. Na hipótese sub judice, a empresa executada não foi localizada no endereço registrado como sua sede, conforme certificado pelo Oficial de Justiça. 8. Dessa forma, considerando a evidência de dissolução irregular da executada, nada obsta o redirecionamento do feito para os responsáveis legais indicados. 9. Juízo de retratação exercido. Agravo de instrumento provido.

(TRF-3 - AI: 00184221820114030000 SP, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, Data de Julgamento: 08/03/2018, SEXTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA: 16/03/2018)

No referido acórdão, que representa a teoria adotada pelo STJ, podemos perceber que apenas a certidão do oficial de justiça<sup>49</sup> dando conta de que não

---

alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979).

<sup>49</sup> A máxima é de que a certidão do oficial de justiça goza de fé pública e somente pode ser desconstituída pela produção de prova em sentido contrário. Neste sentido: TJ-MG - AI: 10024132836024001 MG; TRF-3 - Ap: 00142846520134036134 SP; TJ-PB - APL: 00010978420108150521.

localizou a empresa no endereço registrado como sua sede, considerou-se evidente a ocorrência de dissolução irregular e efetivou-se o redirecionamento para o sócio com poderes de gestão, que a partir deste momento passou a ser incluído no polo passivo da execução fiscal, respondendo com seus bens pelos débitos da sociedade executada.

Por oportuno cabe fazer um cortejo analítico às palavras de Humberto Teodoro Junior (2016) que entende que mesmo ocorrida a dissolução irregular da sociedade, admitindo-se assim a responsabilidade dos sócios, estes “podem provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder”, para elidir a solidariedade do art. 135, III, do CTN. Alerta que mesmo o terceiro já incluído no polo passivo, ainda pode-se provar que a sociedade teve seu patrimônio totalmente absorvido em pagamento de obrigações sociais, mesmo na ausência de liquidação regular da sociedade.

Ao buscar os fundamentos jurisprudenciais afim de confirmar a hipótese levantada pelo autor supracitado, percebemos que existe julgados no sentido de que cabe prova do sócio gerente de que não agiu em vantagem própria mesmo que tenha ocorrido a dissolução irregular da pessoa jurídica. É enriquecedor trazer um trechos do acórdão TJ-RS - AC: 70074973637 RS, que teve como Relatora a Dra. Denise Oliveira Cezar, julgado em 25/01/2018, Na Vigésima Segunda Câmara Cível.

(...) Logo, presumida a dissolução irregular, incide o art. 135, caput e inciso III, do Código Tributário Nacional, sendo possível o redirecionamento da ação executiva contra os sócios-gerentes, pois pessoalmente responsabilizados por créditos tributários resultantes de atos praticados em infração à lei. **Configurada essa hipótese, cabe ao sócio-gerente, no momento processual oportuno, o ônus da prova de não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes.** (Grifo nosso)

Não menos importante é o precedente paradigma, julgado em 2009, indicado no julgado anterior<sup>50</sup> que cristaliza o referido entendimento.

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. COMPROVADA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN. RETORNO DOS AUTOS.

---

<sup>50</sup> A emenda não foi localizada no site do tribunal superior por ter sido julgada em 2009, de modo que o referido trecho foi extraído do corpo do acórdão TJ-RS - AC: 70074973637 RS.

1. Não é omissa o aresto que examina exaustivamente os documentos constantes dos autos e decide de forma fundamentada, apesar de contrária à pretensão do recorrente. Inexistência de violação do art. 535, II, do CPC.

**2. Quando a sociedade se extingue irregularmente, como no caso, cabe responsabilizar o sócio-gerente, permitindo-se o redirecionamento.**

**Assim, é dele o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. Precedentes.**

3. Estabelecida a possibilidade de redirecionamento do feito, os autos devem retornar ao Tribunal a quo para que sejam apreciadas as demais questões suscitadas nas apelações interpostas perante aquela Corte.

4. Recurso especial provido.

(RESP 1091301/RS, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 03/11/2009, DJE 11/11/2009) (grifo nosso)

Ou seja, a responsabilidade dos sócios-gerentes e administradores, no caso de extinção sem regular liquidação decorre da presunção de que tais pessoas se apropriaram dos bens pertencentes à sociedade para enriquecimento pessoal, no entanto, alerta Humberto Theodoro Júnior (2016) que nem sempre, o exaurimento do patrimônio social, sem que os débitos tributários tenham sido satisfeitos por inteiro, leva à conclusão de responsabilidade solidária ou subsidiária dos sócios administradores, como acontece no caso de falência<sup>51</sup>, por exemplo.

## 2.3 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Inicialmente, impõe esclarecer a diferença entre as hipóteses de responsabilização fundadas em redirecionamento e em desconsideração da personalidade jurídica. Explica didaticamente Arthur Moura (2015) que no redirecionamento a Fazenda Pública busca o corresponsável pelo débito e o adiciona

---

<sup>51</sup> O instituto normativo que disciplina a recuperação judicial, extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária é a lei Nº 11.101, DE 9 de fevereiro de 2005.

ao polo passivo da execução, de modo que ambos respondem pela dívida. Já quando ocorre a desconsideração da personalidade jurídica a pessoa jurídica, cuja personalidade foi desconsiderada deixa de existir para fins processuais, restando apenas a pessoa contra quem fora proposto o incidente.

A ficção da personalidade jurídica é importante para o desenvolvimento econômico e social pois garante a separação dos bens da sociedade empresárias e os bens de seus integrantes, consequentemente limitando a responsabilidade dos sócios pelas obrigações adquiridas pela empresa. Isto é segurança jurídica. No entanto, como já demasiadamente discutido existem hipóteses onde a separação entre pessoas jurídicas e pessoas jurídicas/físicas deixa de existir. O objetivo é nítido o de garantir que o crédito público seja recuperado diante das inúmeras manobras fraudulentas com o uso da autonomia patrimonial das empresas.

Quanto ao conceito de Desconsideração da Personalidade jurídica no ordenamento jurídico brasileiro, Gilberto Gomes Bruschi discorre:

A desconsideração da personalidade jurídica pode ser conceituada como um meio de repressão à frustração da atividade executiva, caracterizada pela decretação da inoponibilidade (ineficácia relativa) do limite patrimonial da pessoa jurídica, permitindo que sejam atingidos os bens de seus sócios, ex-sócios, acionistas, ex-acionistas, administradores, ex-administradores e sociedades do mesmo grupo econômico; ou, ainda, que sejam atingidos os bens da pessoa jurídica por obrigações contraídas por elas, no caso da chamada desconsideração inversa da personalidade jurídica. (BRUSCHI, 2016, p. 138).

Ainda sobre o conceito, Fabio Uihôa Coelho pondera:

A teoria da desconsideração da pessoa jurídica, é necessário deixar bem claro esse aspecto, não é uma teoria contra a separação subjetiva entre a sociedade empresária e seus sócios. Muito ao contrário, ela visa preservar o instituto, em seus contornos fundamentais, diante da possibilidade de o desvirtuamento vir a comprometê-lo. (COELHO, 2012, p. 35)

Nesse desiderato Marlon Tomazette diz:

[...] a desconsideração da personalidade jurídica é a retirada episódica, momentânea e excepcional da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, a fim de estender os efeitos de suas obrigações à pessoa de seus titulares, sócios ou administradores, com o fim de

coibir o desvio da função da pessoa jurídica, perpetrado por estes. (TOMAZETTE, 2013, p. 239)

No ordenamento jurídico brasileiro o instituto da desconsideração da personalidade jurídica<sup>52</sup> é disciplinado no art. 50 do código Civil de 2002 nos seguintes termos.

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.

Existem duas teorias para desconsideração da personalidade jurídica. A chamada Teoria maior<sup>53</sup>, onde o juiz pode ignorar a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, com o fito de coibir possíveis fraudes e abusos praticados por meio dela. E a Teoria menor<sup>54</sup>, em que o simples prejuízo do credor já possibilita afastar a autonomia patrimonial<sup>55</sup>. Nosso ordenamento jurídico adota majoritariamente a teoria maior, sendo exigido o desvio da finalidade social ou a confusão patrimonial para que se caracterize a desconsideração.

Comenta Tomazette (2013, p. 246), “para que ocorra a desconsideração faz-se necessário uma prova concreta de que a finalidade da pessoa jurídica foi desviada, sendo se suma importância que sejam preenchidos todos os requisitos para a

---

<sup>52</sup> Os seguintes dispositivos legais guardam hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica: art. 2º, § 2º, da CLT (direito do trabalho); art. 28 do CDC (Direito do Consumidor); art. 4º da Lei n. 9.605/98 (Meio-ambiente); art. 50 do CC (Direito Civil); e art. 34 da Lei n. 12.529/11 (Direito de Empresa).

<sup>53</sup> Uma primeira vertente pode ser chamada de teoria maior subjetiva, na qual o pressuposto fundamental da desconsideração é o desvio da função da pessoa jurídica, que se constata na fraude e no abuso de direito relativos à autonomia patrimonial. A segunda vertente é a adoção dos pressupostos da teoria maior objetiva, entendendo que é a confusão patrimonial o requisito primordial da desconsideração (TOMAZETTE, 2013, p. 244/245)

<sup>54</sup> A teoria menor trata como desconsideração da personalidade jurídica toda e qualquer hipótese de comprometimento do patrimônio pessoal do sócio por obrigação da empresa. Fundamenta o seu cerne no simples prejuízo do credor para afastar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica. (FARIAS E ROSENVALD, 2014, p. 428)

<sup>55</sup> (COELHO, 1999, p. 35).

aplicação do instituto”. Da redação do artigo 50 do Código Civil/2002 apreende-se que são duas hipóteses principais que caracterizam o abuso da personalidade ensejando sua desconsideração, a saber: o desvio de finalidade e a confusão patrimonial.

A jurisprudência<sup>56</sup> entende que o desvio de finalidade ocorre quando a pessoa jurídica não cumpre o propósito a que se destina, causando, prejuízo a terceiros. Considera também desvio de finalidade, ou melhor, desvio de função, o desrespeito ao princípio da função social da empresa. Ao ponto que a confusão patrimonial se dá quando não é possível identificar claramente o que é da empresa e o que é dos sócios e também quando ocorrer a dissolução irregular da pessoa jurídica, quando desaparecem os sócios e os bens e remanescem os débitos. Constitui abuso da personalidade jurídica tanto a fraude à execução<sup>57</sup> quanto a fraude contra credores<sup>58</sup>. Segundo THEODORO (2016, p. 244) “A diferença de tratamento entre a fraude civil e a fraude fiscal justifica-se pelo fato de que, na primeira hipótese, afronta-se interesse privado, ao passo que, na segunda, interesse público, porquanto o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas”.

Ocorre que, na vigência do código de Processo Civil de 1973 a Fazenda Pública nos autos da execução, sem qualquer incidente prévio, requeria a desconsideração da personalidade jurídica que, quando deferida pelo juiz, determinava a citação do sócio. Sua defesa, por consequência, só era feita em embargos do devedor. Tal

---

<sup>56</sup> A exemplo 1. TRF-4 - AG: 20393 SC 2007.04.00.020393-8, Relator: MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, Data de Julgamento: 02/10/2007, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 10/10/2007; 2. TRF-4 - AG: 50468623320164040000 5046862-33.2016.404.0000, Relator: RICARDO TEIXEIRA DO VALLE PEREIRA, Data de Julgamento: 04/04/2017, TERCEIRA TURMA; 3. TRF-2 - AC: 200151010100790 RJ 2001.51.01.010079-0, Relator: Desembargador Federal GUILHERME CALMON NOGUEIRA DA GAMA, Data de Julgamento: 01/03/2010, SEXTA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: E-DJF2R - Data::10/03/2010

<sup>57</sup> Clarifica o Art. 792 do NCPD a ocorrência de Fraude a Execução nos seguintes termos. A alienação ou a oneração de bem é considerada fraude à execução: I - quando sobre o bem pender ação fundada em direito real ou com pretensão reipersecutória, desde que a pendência do processo tenha sido averbada no respectivo registro público, se houver; II - quando tiver sido averbada, no registro do bem, a pendência do processo de execução, na forma do art. 828; III - quando tiver sido averbado, no registro do bem, hipoteca judiciária ou outro ato de constrição judicial originário do processo onde foi arguida a fraude; IV - quando, ao tempo da alienação ou da oneração, tramitava contra o devedor ação capaz de reduzi-lo à insolvência; V - nos demais casos expressos em lei.

<sup>58</sup> O CTN dispõe no Art. 185 que presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

procedimento teve fim no NCPC/2015, que instituiu o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica como procedimento próprio a ser adotado.

### **2.3.1 Incidente de desconsideração da personalidade jurídica do Novo código de Processo Civil Brasileiro e a Execução Fiscal**

O Novo Código de Processo Civil, traz o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica previsto nos arts. 133 a 137 do NCPC, nos seguintes termos.

Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

§ 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.

§ 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.

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

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

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

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

§ 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.

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.

Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória.

Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.

Art. 137. Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente. (NCPC,2015)

No entanto, por tratar-se de procedimento novo sua aplicação em execução fiscal ainda é controversa. Não obstante, a PGFN lançou o Parecer N° 618/2016<sup>59</sup> com o intuito de lançar orientação inicial quanto ao efeito prático da introdução do IDPJ para a execução fiscal. Do referido parecer extraímos o seguinte trecho:

Uma primeira tese a ser sustentada, inclusive com a ideia de do microsistema de cobrança do crédito fazendário, é de que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica é incompatível com o rito das execuções fiscais. Segundo essa linha, ainda que a atual LEF não trate do procedimento para desconsiderar a pessoa jurídica (ou sequer traga balizas para as hipóteses de responsabilização de terceiro em geral), o conjunto de regras e princípios norteadores da cobrança do crédito fazendário faria com que a instauração do incidente seja incompatível com o rito da execução fiscal. (Parecer PGFN/CRJ N° 618/2016 p. 354)

Neste sentido entende Arthur Moura é bastante direto e enfático quando diz:

O teor do disposto no NCPC, arts 133-137, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica abre espaço para ampla dilação probatória, algo completamente incompatível com o processo de execução fiscal. Incompatível, aliás, com qualquer tipo de execução, a despeito da autorização genérica constante do art. 134. Para a execução fiscal do crédito tributário, não há o que discutir: aquele incidente não terá lugar jamais, pois o NCPC lhe confere efeito suspensivo não arrolado entre os fatos que, segundo o CTN, suspendem o crédito tributário. Mesmo a se admitir a natureza processual da suspensão, não há como acolhê-la em sede de execução fiscal: como suspender o processo deixando a prescrição do crédito fluindo? Em execução fiscal tributária, a suspensão do processo é sempre reflexa e depende da suspensão do crédito. (MOURA, 2015, p. 102)

De sorte a jurisprudência pátria vem se manifestando no sentido da inaplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica aos casos de redirecionamento da execução fiscal pela incompatibilidade do incidente com o rito previsto na Lei de Execuções Fiscais<sup>60</sup>. Inclusive neste sentido é o Enunciado n° 53

---

<sup>59</sup> Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>. Acesso em 15 de abril de 2018

<sup>60</sup> É como vem sendo julgado. Precedentes: 1. TRF-2 00044318920174020000 0004431-89.2017.4.02.0000, Relator: Firly Nascimento Filho, Data de Julgamento: 25/07/2017, 7ª Turma Especializada); 2. TJ-RS - AI: 70072966393 RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Data de Julgamento: 04/10/2017, Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 10/10/2017. 3. TRF-4 - AG: 50062066320184040000 5006206-63.2018.4.04.0000, Relator: Sérgio Renato Tejada Garcia, Data de Julgamento: 20/02/2018, Quarta Turma)

da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados que dispõe "O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de descon sideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015<sup>61</sup>."

---

<sup>61</sup> Disponível em: <https://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>, acesso em 09.04.2018.

## CAPITULO III

### 3. OS LIMITES DA AFETAÇÃO PATRIMONIAL PESSOAL DOS SÓCIOS EM EXECUÇÃO FISCAL

#### 3.1 A PRESCRIÇÃO NO CASO DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA OS SÓCIOS DA EMPRESA DEVEDORA

Um dos limites para a efetiva responsabilização do sócio é a prescrição. Define o art. 174 do CTN, que é quinquenal o prazo para cobrança dos créditos tributários, contados da constituição definitiva<sup>62</sup>. Ou seja, a Fazenda Pública tem cinco anos contados da constituição definitiva para ajuizar a execução fiscal.

O fato é que não existe norma positivada quanto ao limite do prazo para o exercício da pretensão de redirecionamento da execução fiscal para os sócios<sup>63</sup> com poderes de gerencia, razão pela qual o tema é controvertido e bastante polêmico.

O termo inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da execução contra o sócio está sendo discutido no STJ, no REsp 1.201.993/SP, submetido a julgamento pelo rito do art. 543-C do CPC/73 (art. 1.036 do CPC/2015). As demandas que versam sobre a temática, estão suspensas até que seja publicado o acórdão relativo ao recurso representativo da controvérsia.

---

<sup>62</sup> Em que não tenha havido quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito (art. 151 do CTN) ou interruptivas do prazo prescricional (incisos I, II, III e IV, Parágrafo Único do artigo 174 do CTN).

<sup>63</sup> “ A prescrição intercorrente, quando existe, é em relação ao todo (o Crédito Tributário); jamais, em relação a eventual pretensão do fisco em redirecionar. O raciocínio parte da lógica que não há previsão legal de “várias prescrições”, uma para a empresa, outra para cada um dos sócios, e mais uma, só para o crédito tributário”. (MOURA, 2015, p. 415)

A Fazenda Nacional defende a aplicação da teoria *actio nata*<sup>64</sup> onde o termo inicial do prazo prescricional é a data que teve ciência da dissolução irregular, ou da atuação com abuso da personalidade jurídica<sup>65</sup>.

Ponto pacífico em tema de direito tributário é que o lustro prescricional para o redirecionamento só tem início após a constatação de que a empresa executada não dispõe de patrimônio para garantir o débito, em consonância com o princípio da *actio nata*, bem como da data em que se constatou uma das hipóteses de redirecionamento, sobretudo a dissolução irregular da empresa executada. (MOURA, 2015, p. 410).

Já o STJ<sup>66</sup> vem aplicando majoritariamente o termo inicial do prazo quinquenal para o redirecionamento a partir da data da citação da pessoa jurídica executada ou do despacho de citação, se posterior à alteração legislativa introduzida pela Lei Complementar 118/2005).

Sobre a matéria, explica Humberto Theodoro Junior:

Embora a citação da sociedade interrompa o prazo prescricional também para os sócios-gerentes corresponsáveis pela dívida ajuizada, terão estes de ser citados pessoalmente acerca do redirecionamento da execução no prazo de cinco anos. A não ser assim, criar-se-ia obrigação imprescritível para ditos sócios. Logo, se o processo permanecer paralisado durante mais de cinco anos ou se, durante esse lapso, tiver tramitado apenas contra a sociedade, prescrita estará a pretensão de reclamar o débito junto aos sócios. (THEODORO, 2016, p. 546):

---

<sup>64</sup> Na lição de Caio Mário da Silva Pereira (2017, p. 544), “O titular de um direito subjetivo recebe da ordem jurídica o poder de exercê-lo, e normalmente o exerce, sem obstáculo ou oposição de quem quer. Se, entretanto, num dado momento, ocorre a sua violação por outrem, nasce para o titular uma pretensão exigível judicialmente – Anspruch. O sujeito não conserva indefinidamente a faculdade de intentar um procedimento judicial defensivo de seu direito. A lei, ao mesmo tempo em que o reconhece, estabelece que a pretensão deve ser exigida em determinado prazo, sob pena de perecer. Pela prescrição.

<sup>65</sup> Artigo 189 do Código Civil brasileiro “violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição”.

<sup>66</sup> Precedente: AgRg no AREsp 88.249/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2ªT, j. 08/05/2012; REsp 1163220/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, 2ªT, j. 17/08/2010; REsp 1.090.958/SP, Rel. Min. MAURO CAMPBELL, 2ªT, j. DJe de 17.12.2008; REsp 914916/RS, Rel. Min. ELIANA CALMON, 2ªT, j. 10/03/2009; REsp 975691/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, 2ªT, j. 09/10/2007.

Porquanto pendente julgamento no REsp 1.201.993/SP, vêm-se aplicando a orientação majoritária do STJ, segundo a qual o termo inicial, nesses casos, corresponde ao da citação da pessoa jurídica<sup>67</sup>.

Podemos afirmar que THEODORO (2016), provoca a prescrição da pretensão de redirecionar a execução em face do sócio justamente o fato de a Fazenda Pública permanecer silente em promover sua citação durante mais de cinco anos. Ultrapassado o período sem que a pretensão tenha sido exercida por via da citação, consumou-se, a prescrição daquela pretensão, que não chegou a ser posta em exercício, no processo, em tempo hábil. “Se a atividade processual desenvolvida impediu a prescrição da pretensão exercitada contra a pessoa jurídica, o mesmo não ocorreu em face da pretensão que poderia ter sido exercitada contra o sócio, mas nunca o foi antes que o prazo prescricional se exaurisse.” (THEODORO, 2016, p. 548).

Em contraposição Arthur Moura:

Aqui se faz necessário voltar ao tema da natureza da decisão que redireciona o feito em desfavor do sócio gerente ou de terceiro. Não se trata de decisão constitutiva, mas, sim, declaratória. Isto é, a decisão que reconhece a responsabilidade do terceiro perante o crédito tributário não o faz responsável a partir dali; ela já era responsável desde o momento em que surgida a causa que deu ensejo ao redirecionamento. a decisão judicial apenas reconhece, declara algo que já existia.(MOURA, 2015, p. 412).

### **3.1.1 Da necessidade de citação pessoal do sócio antes da penhora de seus bens particulares**

Reconhecida pelo juízo a responsabilidade do sócio-gerente, este assumirá o polo passivo da execução fiscal devendo ser regularmente citado<sup>68</sup> no processo. A jurisprudência do STF é firme neste sentido:

“Tendo sido citada a firma executada, mas não o sócio sobre cujo bem veio incidir a penhora, não pode esta subsistir. Embora pudesse ser

---

<sup>67</sup> Esse foi o posicionamento adotado pelo TJ-SP 0020496-36.2002.8.26.0566 SP, Relator: Daniel Felipe Scherer Borborema, Data de Julgamento: 19/02/2018.

<sup>68</sup> “Diferentemente do que dispõe o CPC acerca da citação nos processos de execução em geral, a regra, na execução fiscal, é a citação postal, com aviso de recepção”. (MOURA, 2015, p. 172).

tal sócio responsável, em substituição, pelo débito fiscal da sociedade, incabível admitir-se a penhora de seus bens sem que tivesse ele sido previamente citado” (STF, RE 101.067/RS, Rel. Min. Aldir Passarinho, ac. 24-5-1985, RTJ, 116:1086).

“Execução Fiscal. Sociedade por cotas de responsabilidade limitada. Penhora de bens dos sócios. A citação dos sócios, sobre cujos bens incidiu a penhora, é imprescindível para constituição da relação processual. Não a supre a citação feita à firma executada por dívida tributária” (STF, 2ª T., RE 114.657-5/SP, Rel. Min. Carlos Madeira, ac. 3-11-1987, DJU 20-11-1987, p. 26.015).

### 3.2 MEAÇÃO DO CÔNJUGE NA CORRESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Ensina THEODORO (2016) que a corresponsabilidade tributária dos sócios com poderes de gerencia funda-se, necessariamente, em conduta ilícita, portanto não se pode pensar que a execução fiscal, em tais casos, venha a onerar a meação do cônjuge<sup>69</sup>.

A respeito da matéria, a jurisprudência tem-se manifestado no sentido de que o cônjuge não responde pelos débitos tributários do companheiro, quando terceiro responsável<sup>70</sup>. O STJ editou a Súmula 251, com o seguinte enunciado: “A meação só responde pelo ato ilícito quando o credor, na execução fiscal, provar que o enriquecimento dele resultante aproveitou ao casal”<sup>71</sup>.

Dessa maneira, a regra é a não afetação da meação pela obrigação tributária de um só dos cônjuges, quando oriunda de ilicitude, como se dá no caso de sócio que viola a lei ou o contrato social. Só excepcionalmente é que se dará a responsabilidade comum dos cônjuges, fundada numa circunstância especial, qual seja, a de ter o ato ilícito redundado em vantagem para o casal. (THEODORO, 2016, p. 154)

---

<sup>69</sup> Art. 1.659 do Código Civil diz: Excluem-se da comunhão: (...). IV - as obrigações provenientes de atos ilícitos, salvo reversão em proveito do casal.

<sup>70</sup> Precedente TFR, AC 79.127, DJU 2-12-1982, p. 12.416; AC 76.119, DJU 29-10-1982, p. 10.994.

<sup>71</sup> Quanto a prova de proveito do casal, “ Nas sociedade conjugais em que os rendimentos tributáveis sujeitos à apuração conjunta, há solidariedade, independentemente do regime de bens, pois a opção do casal pela apuração na declaração de rendimentos em conjunto é suficiente para caracterizar o interesse comum”. (MOURA, 2015, p. 117).

É importante salientar que em consequência ao que dispõe a Súmula 251 do STJ, “a simples meação não é suficiente para estabelecer o vínculo de solidariedade”. (MOURA, 2015, p. 118). Portanto, “em regra, atingida a meação da mulher, em execução dessa natureza, lícito lhe será o manejo dos embargos de terceiro (CPC, art. 1.046, § 3º), ainda que, sendo imóvel o bem penhorado, tenha havido intimação de ambos os cônjuges”. (THEODORO, 2016, p. 154).

Conforme determina o artigo 12 § 2º da Lei de execução fiscal é indispensável a intimação do cônjuge<sup>72</sup> quando a penhora recair sobre bem imóvel. No entanto, o novel diploma Processual Civil prevê em seu art. 842, que sendo o regime do casamento o de separação absoluta de bens a intimação do cônjuge é desnecessária.

Ato contínuo, THEODORO (2016) se for penhorado bem comum do casal, deve ser preservada a meação do outro cônjuge<sup>73</sup>. “Na execução, os bens indivisíveis, de propriedade comum dos cônjuges casados no regime de comunhão de bens, podem ser levados à hasta pública, reservando-se ao cônjuge meeiro do executado a metade do preço obtido” (2ª T., AgRg no Ag. 1.302.812/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, ac. 24- 8-2010, DJe 14-9-2010).

Um ponto importante que merece bastante atenção pois a nosso ver representa singular meio de defesa para o executado da expropriação de seus bens, está timidamente esculpido no §2º do art. 843 do CPC, ele diz “Não será levada a efeito expropriação por preço inferior ao da avaliação na qual o valor auferido seja incapaz de garantir, ao coproprietário ou ao cônjuge alheio à execução, o correspondente à sua quota-parte calculado sobre o valor da avaliação”. Tal premissa, traz um grande impacto na fixação do valor mínimo de alienação do bem.

Senão, vejamos como explica Henrique Cavalheiro Ricci:

Dessa forma, tratando-se de um bem indivisível de R\$ 1 milhão, em que são proprietários, na fração ideal de 50% para cada um, devedor e terceiro, em que o juiz fixe como preço vil lance inferior a 50% do valor da avaliação, o preço mínimo será de R\$ 750 mil. Isso porque, a

<sup>72</sup> “O STJ entende que independente do regime do casamento a intimação do cônjuge é indispensável”. (THEODORO, 2016, p. 276).

<sup>73</sup> Art. 843 do CPC, “Tratando-se de penhora de bem indivisível, o equivalente à quota-parte do coproprietário ou do cônjuge alheio à execução recairá sobre o produto da alienação do bem”.

alienação deverá garantir que o terceiro receba 100% de sua quota-parte, no caso, 500 mil reais, e o devedor não poderá ser destituído de sua quota-parte por valor que seja considerado vil, ou seja, inferior a R\$ 250 mil. Não se entendendo assim, no exemplo acima, poder-se-ia chegar ao absurdo de o bem ser expropriado R\$ 500 mil, quantia que seria integralmente reservada ao coproprietário, situação em que o devedor perderia a propriedade sobre sua fração ideal sem que um centavo sequer da dívida fosse amortizado. Ainda que, por exemplo, o bem fosse alienado por 60% do valor da avaliação, no nosso sentir, não seria respeitada a regra do artigo 891, do Código de Processo Civil, pois 50% seriam destinados ao coproprietário e apenas 10% seria usado para saldar a dívida. Em outras palavras, seria, neste caso, o devedor destituído da propriedade de sua fração ideal pelo valor de 10% do que ela foi avaliada. (RICCI, 2016)

É inegável que a referida alteração, trará um enorme impacto aos leilões. A prática na advocacia tributária mostra que antes da referida alteração legislativa, a maioria dos bens sobretudo os de maior valor como os imóveis, nunca eram arrematados pelo preço da avaliação. E considerando que a avaliação dos peritos judiciais é geralmente a quem do valor de mercado, a venda desses bens naquelas condições eram causa de irremediável dano patrimonial.

O fato é que, penhorado o bem do devedor, via-se que devido a morosidade do judiciário, algumas execuções duram anos sem que o crédito público seja recuperado, e os bens moveis permanecem amontoados em depósitos judiciais mal condicionados sofrendo depreciação constante e continua. Situação semelhante com imóveis, terrenos e maquinários. Superados os trâmites burocráticos, iniciada a fase de leilão dos bens, percebia-se que em muitas situações eram realizados até três leilões para que ao final o bem seja arrematado por menos de 50% do valor de avaliação. Por esses e muitos outros fatores a nova determinação do artigo supracitado dificultará a alienação de bens. Por outro lado, nada mais justo do que garantir que o terceiro tenha resguardado sua parte legítima no bem expropriado.

### 3.3 DOS BENS IMPENHORÁVEIS

Regra Geral, o limite da responsabilidade patrimonial está esculpido no Art. 789 do CPC/2015, “O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para

o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei”. O art. 833 do CPC traz o rol de Bens impenhoráveis e relativamente penhoráveis:

Art. 833. São impenhoráveis:

I - os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução;

II - os móveis, os pertences e as utilidades domésticas que guarnecem a residência do executado, salvo os de elevado valor ou os que ultrapassem as necessidades comuns correspondentes a um médio padrão de vida;

III - os vestuários, bem como os pertences de uso pessoal do executado, salvo se de elevado valor;

IV - os vencimentos, os subsídios, os soldos, os salários, as remunerações, os proventos de aposentadoria, as pensões, os pecúlios e os montepios, bem como as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e de sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal, ressalvado o § 2º;

V - os livros, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, os instrumentos ou outros bens móveis necessários ou úteis ao exercício da profissão do executado;

VI - o seguro de vida;

VII - os materiais necessários para obras em andamento, salvo se essas forem penhoradas;

VIII - a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família;

IX - os recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde ou assistência social;

X - a quantia depositada em caderneta de poupança, até o limite de 40 (quarenta) salários-mínimos;

XI - os recursos públicos do fundo partidário recebidos por partido político, nos termos da lei;

XII - os créditos oriundos de alienação de unidades imobiliárias, sob regime de incorporação imobiliária, vinculados à execução da obra.” (NCPC, 2015)

A impenhorabilidade<sup>74</sup> que limita o alcance da Execução Fiscal sobre o capital do executado, afeta os bens discriminados no art. 833 do NCPC<sup>75</sup>, de cujo rol se

---

<sup>74</sup> “ Art. 10 - Não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o artigo 9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis. ” (Lei de execução Fiscal).

excluem, em execução fiscal, apenas os constantes do inciso I, por força da ressalva feita pelo art. 30, caput, da LEF e do art. 184 do Código Tributário Nacional.

Art. 30 - Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento da Dívida Ativa da Fazenda Pública a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis. (LEF, 1980)

Ou seja, em execução fiscal são penhoráveis também os bens clausulados gravados com hipoteca e suas rendas. “Não apenas a inalienabilidade convencional, mas também a impenhorabilidade que se estabelece por lei em favor de certos credores não pode ser oposta à Fazenda Pública”. (THEODORO, 2016, p. 432).

O limite da afetação dos bens constantes no art. 833 do CPC é bastante tênue por causa da construção jurisprudencial. Vejamos por exemplo o caso do inciso IV do referido artigo, segundo o qual são impenhoráveis as verbas salariais, todavia a jurisprudência tem tratado essa impenhorabilidade como relativa, vejamos no julgado a seguir.

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. IMPENHORABILIDADE. ARTIGO 649, IV e X, DO CPC. FUNDO DE INVESTIMENTO. POUPANÇA. LIMITAÇÃO. QUARENTA SALÁRIOS MÍNIMOS. PARCIAL PROVIMENTO. 1. A remuneração a que se refere o inciso IV do art. 649 do CPC é a última percebida, no limite do teto constitucional de remuneração (CF, art. 37, XI e XII), perdendo esta natureza a sobra respectiva, após o recebimento do salário ou vencimento seguinte. Precedente. 2. O valor obtido a título de indenização trabalhista, após longo período depositado em fundo de investimento, perde a característica de verba salarial impenhorável (inciso IV do art. 649). Reveste-se, todavia, de impenhorabilidade a quantia de até quarenta salários mínimos poupada, seja ela mantida em papel-moeda; em conta-corrente; aplicada em caderneta de poupança propriamente dita ou em fundo de investimentos, e ressalvado eventual abuso, má-fé, ou fraude, a ser verificado caso a caso, de acordo com as circunstâncias da situação concreta em julgamento (inciso X do art. 649). 3. Recurso especial parcialmente provido.

(STJ - REsp: 1230060 PR 2011/0002112-6, Relator: Ministra MARIA ISABEL GALLOTTI, Data de Julgamento: 13/08/2014, S2 - SEGUNDA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 29/08/2014)

Entendemos que decisões como essa que restringem a impenhorabilidade ao último salário percebido pelo executado, penalizam demasiadamente o contribuinte, que vê mitigados as garantias de impenhorabilidade que o legislador concedeu, pelo ativismo judiciário, que sobretudo em matéria tributária tem atuado de maneira contínua e nem sempre linear.

### 3.3.1 Dos bens relativamente impenhoráveis

Por ação da lei nº 8.009/1990 e do art 5º, XXVI da Constituição Federal estão protegidos da penhora o bem de família<sup>76</sup> e a pequena propriedade rural. No entanto, essa impenhorabilidade é relativa conforme determina o próprio texto legal.

Art. 3º A impenhorabilidade é oponível em qualquer processo de execução civil, fiscal, previdenciária, trabalhista ou de outra natureza, salvo se movido:

I - (Revogado pela Lei Complementar nº 150, de 2015)

II - pelo titular do crédito decorrente do financiamento destinado à construção ou à aquisição do imóvel, no limite dos créditos e acréscimos constituídos em função do respectivo contrato;

III – pelo credor da pensão alimentícia, resguardados os direitos, sobre o bem, do seu coproprietário que, com o devedor, integre união estável ou conjugal, observadas as hipóteses em que ambos responderão pela dívida; (Redação dada pela Lei nº 13.144 de 2015)

IV - para cobrança de impostos, predial ou territorial, taxas e contribuições devidas em função do imóvel familiar;

V - para execução de hipoteca sobre o imóvel oferecido como garantia real pelo casal ou pela entidade familiar;

VI - por ter sido adquirido com produto de crime ou para execução de sentença penal condenatória a ressarcimento, indenização ou perdimento de bens. (Lei nº 8.009,1990)

---

<sup>76</sup> A art. 1º da lei nº 8.009/90 disciplina que: “ Art. 1º O imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar, é impenhorável e não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária ou de outra natureza, contraída pelos cônjuges ou pelos pais ou filhos que sejam seus proprietários e nele residam, salvo nas hipóteses previstas nesta lei. Parágrafo único. A impenhorabilidade compreende o imóvel sobre o qual se assentam a construção, as plantações, as benfeitorias de qualquer natureza e todos os equipamentos, inclusive os de uso profissional, ou móveis que guarnecem a casa, desde que quitados”.

VII - por obrigação decorrente de fiança concedida em contrato de locação.

“Ou seja, na execução fiscal por dívida de IPTU, ITR ou mesmo de taxas de recolhimento de resíduos urbanos, pode haver penhora do único imóvel do executado”. (MOURA, 2015, p. 220). Segundo Arthur Moura (2015) cabe ao executado fazer prova de que o bem se reveste da proteção da lei nº 8.009/90, esse ônus que não pode ser invertido pelo juízo. Contudo, tal prova é de simples produção uma vez que basta uma certidão cartorária que demonstre a inexistência de outros bens junto com a declaração anual de bens, entregues a RFB.

Neste desiderato, o STJ assentou o seguinte entendimento:

PROCESSUAL - EXECUTIVO FISCAL - ARRESTO DE BEM GRAVADO. É impenhorável o imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar. A família recebe proteção especial do estado. Não pode a fazenda pública, na sua fúria desenfreada de arrecadar impostos e de receber as suas dividas levar desgraça a quem deve receber inalienável proteção. O judiciário não pode permitir vingar o entendimento de que o art. 3. da lei n. 6830/80, mal redigido e contraditório permite a penhora de bem impenhorável e inalienável.

(STJ - REsp: 6708 PR 1990/0013048-4, Relator: Ministro Garcia Vieira, Data de Julgamento: 20/02/1991, T1 - primeira turma, Data de Publicação: DJ 18.03.1991 p. 2781 REVJUR vol. 164 p. 37 SJADCOAS vol. 94 p. 81 SJADCOAS vol. 96 p. 81)<sup>77</sup>

Sobre os limites de impenhorabilidade do bem de família o STJ também editou as seguintes súmulas:

Súmula 486. É impenhorável o único imóvel residencial do devedor que esteja locado a terceiros, desde que a renda obtida com a locação seja revertida para a subsistência ou a moradia da sua família.

Súmula 364. O conceito de impenhorabilidade de bem de família abrange também o imóvel pertencente a pessoas solteiras, separadas e viúvas.

Súmula 449. A vaga de garagem que possui matrícula própria no registro de imóveis não constitui bem de família para efeito de penhora.

<sup>77</sup> Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/594645/recurso-especial-resp-6708-pr-1990-0013048-4>. Acesso em 17.05.2018.

É imperioso destacar que o bem de família, abrange, além do prédio residencial, os aparelhos que guarnecem a moradia, não compreendidas as joias, veículos e obras de arte<sup>78</sup>. “São, portanto, impenhoráveis os móveis de uso doméstico, dentre eles incluindo certos equipamentos, não considerados suntuosos ou como demonstração exterior de riqueza”. (THEODORO, 2016, p. 432)

### 3.4 PRINCIPIO DA MENOR ONEROSIDADE DOS MEIOS EXECUTIVOS 293

O princípio da menor onerosidade está esculpido no art. 805<sup>79</sup> do CPC, nos seguintes termos: “quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado. ”

*O princípio da menor onerosidade não pode ser analisado isoladamente. Ao lado dele, há outros princípios informativos do processo de execução, dentre eles, o da máxima utilidade da execução, que visa à plena satisfação do exequente. Cumpre, portanto, encontrar um equilíbrio entre essas forças, aplicando-se o princípio da proporcionalidade, com vistas a buscar uma execução equilibrada, proporcional (WAMBIER, 2015, p. 1159)*

Em matéria fiscal, é complicado aplicar o princípio da menor onerosidade pela característica de indisponibilidade do crédito público, nítida no art. 141 do CTN<sup>80</sup>. “Não há espaço para o Procurador da Fazenda Nacional ou o Auditor da Receita Federal do Brasil interferir no valor ou na forma de pagamento, ofertar descontos e parcelamentos ou dar quitação fora das hipóteses legalmente previstas” (MOURA, 2015, p. 81).

---

<sup>78</sup> Lei 8.009/1990. art. 2º. Excluem-se da impenhorabilidade os veículos de transporte, obras de arte e adornos suntuosos.

<sup>79</sup> Parágrafo único. Ao executado que alegar ser a medida executiva mais gravosa incumbe indicar outros meios mais eficazes e menos onerosos, sob pena de manutenção dos atos executivos já determinados.

<sup>80</sup> Art. 141 do CTN. “Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias”.

De toda forma, tal princípio é aplicado em execução fiscal, mesmo de forma limitada, como podemos ver nos julgados colecionados a seguir.

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA. PRÍNCIPIO DA MENOR ONEROSIDADE PARA O EXECUTADO. AGRAVO INTERNO. DESPROVIMENTO. 1. O ato judicial atacado, que considerou como justificada a recusa do exeqüente quanto ao bem indicado à penhora, está devidamente fundamentado e não é abusivo. Tampouco é flagrantemente contrário à lei. Ao revés, a decisão deu à hipótese razoável interpretação jurídica. 2. O princípio da menor onerosidade para o executado, previsto no art. 620 do CPC é garantia concedida ao devedor para que não se submeta aos caprichos do exeqüente, pois o interesse deste é meramente a satisfação do crédito. Contudo, tal garantia não pode ser exercida de forma tão extremada a ponto de tornar ineficaz o processo executivo 3. Agravo desprovido.

(TRF-2 - AG: 201002010040597, Relator: Desembargador Federal THEOPHILO MIGUEL, Data de Julgamento: 03/08/2010, TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: 01/09/2010)

EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO. PENHORA. PRINCÍPIO DA MENOR ONEROSIDADE EXECUTÓRIA. O princípio da menor onerosidade na execução forçada não anula o do escopo primacial de satisfação do crédito em tempo breve. Cabe ao devedor o ônus de justificar e provar a quebra da ordem inscrita para a penhora de bens, demonstrando "a necessidade da mudança" (Min. Eliana Calmon). Decisão monocrática que nega seguimento ao agravo, por sua improcedência. .

(TJ-SP 8436535500 SP, Relator: Ricardo Dip, Data de Julgamento: 23/10/2008, 11ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 24/11/2008)

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, ficou constatado que a Lei de Execução Fiscal (Lei Nº 6.830/80), bem como a jurisprudência nacional prevê e disciplina as hipóteses de responsabilização tributária do sócio administrador em execução fiscal de forma razoável.

É sabido que o redirecionamento da execução fiscal é medida extrema e excepcional, somente autorizada quando presentes os requisitos legais. Entretanto, pode ocorrer tanto no processo administrativo fiscal quanto a qualquer momento da execução fiscal ressalvada as hipóteses de prescrição.

Existem várias práticas que podem fazer com que o sócio seja responsabilizado pessoalmente pelas obrigações tributárias: Dissolução irregular, prática de atos de gestão com excesso de poderes e infração a lei, aquisição de fundo de comércio, sucessão empresarial, fraude à execução ou fraude contra credores e etc.

Notou-se que, embora semelhantes o redirecionamento e a desconsideração da personalidade jurídica têm natureza jurídicas diferentes. Enquanto no redirecionamento a Fazenda Pública busca o corresponsável pelo débito e o adiciona ao polo passivo da execução, de modo que ambos respondem pela dívida. Na desconsideração da personalidade jurídica a pessoa jurídica, cuja personalidade foi desconsiderada deixa de existir para fins processuais, restando apenas a pessoa contra quem fora proposto o incidente.

Em que pese o Novo Código de Processo Civil (2015) ter trazido novos contornos a responsabilidade tributária e aos limites da afetação patrimonial do sócio-gerente, a construção jurisprudencial constante se torna perigosa e é fonte de incerteza jurídica. Veja-se que o CTN e a LEF são respectivamente de 1966 e 1980 tempo em que as práticas comerciais e negociais eram acanhadas vista a magnitude das atuais. De modo que os tribunais têm constantemente criado interpretações em matéria tributária, buscando dar mais equilíbrio a relação há muito desequilibrada entre contribuinte e Fazenda Pública.

Neste sentido, todos os objetivos foram alcançados, vez que ficaram identificadas as hipóteses e condições de responsabilização pessoal dos sócios frente as obrigações tributárias cobradas em execução fiscal. Viu-se também que os argumentos fazendários utilizados para maximizar a recuperação do crédito público sem bem aceitos pela jurisprudência dominante, o que leva o contribuinte – sobretudo o pequeno, a possibilidade de sofrer um dano patrimonial maior vez que os limites da afetação patrimonial não são bem definidos.

Concluindo-se, portanto, que por tratar-se de tema relevante e complexo é necessário pesquisa mais profunda para que se possa apresentar crítica construtiva e/ou proposta de intervenção.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BRASIL. **Bem de Família**. Lei Nº 8.009, de 29 de março de 1990.
- \_\_\_\_\_. **Código Civil**. Lei Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.
- \_\_\_\_\_. **Código de Processo Civil**. Lei Nº 13.105, de 16 de março de 2015.
- \_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.
- \_\_\_\_\_. **Constituição Federal da República**. 1988.
- \_\_\_\_\_. **Imposto sobre Produtos Industrializados**. Lei Nº 9.826, de 23 de agosto de 1999.
- \_\_\_\_\_. **Lei de Execução Fiscal**. Lei Nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.
- \_\_\_\_\_. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Impacto do Novo CPC às execuções fiscais. **Parecer Informativo PGFN/CRJ/ Nº 618/2016** de 25 de abril de 2016. Relatora: Procuradora Flávia Palmeira de Moura Coelho, p. 435.
- \_\_\_\_\_. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR. **Portaria PGFN Nº 948**, de 15 de setembro de 2017. Publicado no DOU de 19/09/2017, seção 1, página 23.
- \_\_\_\_\_. **Sociedades por ação**. Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Súmulas do Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: < [http://www.stj.jus.br/docs\\_internet/SumulasSTJ.pdf](http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf)> Acesso em: 19 de maio de 2018.
- BRUSCHI, Gilberto Gomes; **Fraudes patrimoniais e a desconsideração da personalidade jurídica no Código de Processo Civil de 2015**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.
- COELHO, Fábio Ulhôa. **Curso de direito comercial**, vol 2. São Paulo: Saraiva, 2012.
- FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: parte geral e lindsay**. v. 1. 12ª. ed. Salvador: JusPodivm, 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. **Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e Redirecionamento da Execução Fiscal**. Dialética, 2000.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial: empresa comercial, empresários individuais, microempresas, sociedades empresárias, fundo de comércio**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 37ª. ed. São Paulo: RT, 2011.

MOURA, Arthur. **Lei de Execução Fiscal comentada e anotada**. Salvador: JusPodivm, 2015.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 30ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

RICCI, Henrique Cavalheiro. **CPC traz impactos significativos na fixação de preço mínimo de alienação**. Revista Consultor Jurídico, 26 de outubro de 2016, 6h08. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2016-out-26/henrique-ricci-cpc-traz-impactos-preco-minimo-alienacao> >. Acesso em: 15 de maio de 2018.

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

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

SILVA, Daniel de Paula Gama. **Os diferentes aspectos da responsabilidade tributária**. 2009. 73 f. Monografia (pós-graduado em Direito Público e Tributário) – Rio de Janeiro, Universidade Cândido Mendes, 2009.

THEODORO Júnior, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 13ª. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; MELLO, Rogério Licastro Torres. **Primeiros Comentários ao Novo Código de Processo Civil: Artigo por artigo**. São Paulo: Revista dos Tribunais.