

ano 19 - n. 112 | julho/agosto - 2021  
Belo Horizonte | p. 1-270 | ISSN 1678-8656  
R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT

# Revista Fórum de DIREITO TRIBUTÁRIO

# RFDT

**FÓRUM**  
CONHECIMENTO JURÍDICO

## REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO – RFDT

### Diretor Fundador

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

### Coordenação Científica

Carlos Mário da Silva Velloso

Everardo Maciel

Hugo de Brito Machado

Ives Gandra da Silva Martins

Marco Aurélio Greco

Misabel Abreu Machado Derzi

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Ricardo Lobo Torres (*in memoriam*)

Sacha Calmon Navarro Coelho

Tercio Sampaio Ferraz Junior

### Conselho Editorial

Adilson Rodrigues Pires

Agostinho do Nascimento Netto

Alejandro Cláudio Altamirano

André Martins de Andrade

André Mendes Moreira

Andrei Pitten Velloso

Ângela Maria da Motta Pacheco

Antônio de Moura Borges

Antônio Guimarães Sepulveda

Bernardo Ribeiro de Moraes

Betina Treiger Gruppenmacher

Carlos Valder do Nascimento

Celso de Barros Correia Neto

Cid Heráclito de Queiroz

Clélio Chiesa

Clotilde Celorico Palma

Denise Lucena Cavalcante

Diva Malerbi

Douglas Yamashita

Eduardo Maneira

Edvaldo Brito

Estevão Horvath

Erico Marcos Diniz de Santi

Fábio Martins de Andrade

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza

Gabriel Lacerda Troianelli

Gilmar Ferreira Mendes

Giovanni Moschetti

Hamilton Dias de Souza

Helenilson Cunha Pontes

Heleno Taveira Tôres

Hugo de Brito Machado Segundo

Humberto Ávila

Igor Mauler Santiago

João Dácio Rolim

João Francisco Bianco

José Augusto Delgado

José Carlos Moreira Alves

José Casalta Nabais

José Eduardo Soares de Melo

José Luís Ribeiro Brazuna

José Paulo Sepúlveda Pertence

Kiyoshi Harada

Leandro Paulsen

Lionel Pimentel Nobre

Luciano da Silva Amaro

Luís Carlos Martins Alves Junior

Luís Eduardo Schoueri

Marco Aurélio Mendes de Farias Mello

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Maria Eduarda Azevedo

María Esther Sánchez López

María Jesús García-Torres Fernández

María Margarida Mesquita Palha

Marilene Talarico Martins Rodrigues

Mary Elbe Gomes Queiroz Maia

Miguel Ángel Martínez Lago

Milton Bandeira Neto

Natanael Martins

Octávio Campos Fischer

Paula Rosado Pereira

Paulo Adyr Dias do Amaral

Paulo de Barros Carvalho

Ramon Tomazela Santos

Raphael Silva Rodrigues

Ricardo Lodi Ribeiro

Ricardo Mariz de Oliveira

Roberto Quiroga Mosqueira

Rogério V. Gandra da Silva Martins

Roque Antônio Carrazza

Rui Guerra da Fonseca

Schubert de Farias Machado

Sérgio Vasques

Vasco Branco Guimarães

Vittorio Cassone

Wagner Balera

Yoshiaki Ichihara

### Pareceristas

Sistema RFDT Double Blind Peer Review

Agostinho do Nascimento Netto (RJ); Antônio de Moura Borges (DF); Antônio Guimarães Sepulveda (RJ); Celso de Barros Correia Neto (DF); Igor De Lazari (RJ); Júlio Edstron S. Santos (DF); Luís Carlos Martins Alves Junior (DF); Luis Dias Martins Filho (CE); Marcos Aurélio Pereira Valadão (DF); Maurício Dalri Timm do Valle (PR); Julio Pinheiro Faro Homem de Siqueira (ES); Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (DF); Ramon Tomazela Santos (SP); Raphael Silva Rodrigues (MG).

© 2021 Editora Fórum Ltda.

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, de fotocópias ou de gravação, sem permissão por escrito do possuidor dos direitos de cópias (Lei nº 9.610, de 19.02.1998).

**FÓRUM**

CONHECIMENTO JURÍDICO

Luís Cláudio Rodrigues Ferreira  
Presidente e Editor

Av. Afonso Pena, 2770 – 15ª andar – Savassi – CEP 30130-012 – Belo Horizonte/MG – Brasil – Tel.: 0800 704 3737  
www.editoraforum.com.br / E-mail: editoraforum@editoraforum.com.br

Impressa no Brasil / Printed in Brazil / Distribuída em todo o Território Nacional

Os conceitos e opiniões expressas nos trabalhos assinados são de responsabilidade exclusiva de seus autores.

R454 Revista Fórum de Direito Tributário : RFDT. – ano 1, n.1,  
(jan./fev. 2003)- . – Belo Horizonte: Fórum, 2003-

Bimestral  
ISSN 1678-8656

1. Direito Tributário. 2. Tributação. 3. Tributo –  
Jurisprudência. 4. Sistema Tributário. I. Fórum.

CDD: 341.39  
CDU: 336.2

Esta revista está catalogada em:

- Base RVBI (Rede Virtual de Bibliotecas – Congresso Nacional)
- Library of Congress (Biblioteca do Congresso dos EUA)

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo

Aline Sobreira de Oliveira

Pesquisa jurídica: Ézio Lacerda Júnior – OAB/GO 37.488

Ana Paula de Almeida Queiroz

Darlan Amorim de Abreu – OAB/GO 47.432

Capa: Igor Jamur

Projeto gráfico: Walter Santos

# Sumário

## DOCTRINA

### ARTIGOS

As imunidades tributárias dos templos de qualquer culto são corolários da liberdade religiosa

<b>Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho</b> .....	9
I Introdução .....	9
II As justificativas constitucionais para as imunidades tributárias .....	10
III Natureza jurídica das imunidades tributárias .....	23
IV A imunidade de impostos dos templos de qualquer culto .....	24
V A imunidade de contribuições para a seguridade social das instituições religiosas beneficentes de assistência social .....	38
VI Conclusão .....	46

Distribuição de juros sobre o capital próprio desproporcional à participação do sócio ou acionista no capital social

<b>Fabiana Carsoni Fernandes</b> .....	49
1 Introdução .....	49
2 Colocação do tema .....	50
3 O Acórdão nº 1301-000480 (“Caso Hyva”) .....	54
4 Natureza jurídica dos JCP .....	60
5 A distribuição de JCP desproporcional à participação do sócio ou acionista no capital social .....	68
6 Conclusões .....	77
Referências .....	78

A licença do direito de exploração de *software* e os limites quantitativos à dedução de despesas de *royalties*

<b>Ramon Tomazela</b> .....	81
1 Introdução .....	81
2 O regime jurídico do <i>software</i> .....	82
3 O conceito de <i>royalty</i> e a qualificação jurídica aplicável ao pagamento pela remuneração de licença de uso de <i>software</i> .....	86
4 As limitações aplicáveis à dedução de despesas de <i>royalties</i> para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL .....	89
4.1 <i>Royalties</i> oriundos de contrato de licença de exploração de <i>software</i> .....	91
4.2 Ausência de base legal em relação à CSLL .....	103
5 Conclusões .....	103

Impossibilidade de redirecionamento da execução fiscal sem a instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica diante de outras empresas que não participaram do processo administrativo

<b>Gabriella Alencar Ribeiro</b> .....	105
Introdução .....	105

Nulidade da decisão que determina redirecionamento da execução fiscal de empresa não participante do processo administrativo .....	107
Necessidade de instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica.....	111
Conclusão .....	114
Referências .....	114

#### Ese tan olvidado “deber”

<b>Alessandro Mendes Cardoso, Raphael Silva Rodrigues</b> .....	115
---	-----

#### IRPJ e CSSL: aplicação do benefício fiscal da depreciação acelerada rural na lavoura canavieira pelas “agroindústrias sucroalcooleiras”, à luz dos precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF

<b>Gilson Machado Bento</b> .....	123
Introdução .....	123
1 Aspectos legais do benefício da depreciação acelerada da atividade rural .....	124
2 Atividade rural desempenhada pela “agroindústria sucroalcooleira” e possibilidade de aplicação do benefício fiscal da depreciação acelerada rural na aquisição de máquinas e implementos agrícolas .....	125
3 Principais características da “lavoura canavieira” e exposição da discussão da aplicação do benefício da depreciação acelerada rural .....	127
4 Caso concreto: Acórdão nº 9101-003.982 da Sessão de 17.01.2019 da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.....	131
5 Efeito do julgamento pelo “Voto de Qualidade” e novas perspectivas, após a sua extinção pela Lei nº 13.988/2020 .....	137
6 Laudo da Embrapa relacionado à “lavoura canavieira” .....	138
Conclusão .....	139
Referências .....	140

#### A autocomposição na execução fiscal: um ensaio sobre a efetividade da execução fiscal judicial e possíveis formas de autocomposição em direito tributário

<b>Melissa Demari, Ana Laura Baruffi</b> .....	143
1 Introdução .....	143
2 Execução fiscal no Brasil .....	144
2.1 Natureza jurídica da receita tributária .....	145
2.2 Eficácia da execução fiscal no Brasil .....	146
3 Autocomposição no direito tributário.....	148
3.1 Autocomposição no CPC/15 e a (im)possibilidade de utilização no direito tributário .....	150
4 Conclusão .....	156
Referências .....	158

#### A taxa de coleta de resíduos sólidos provenientes dos serviços de saúde e as decorrências jurídicas da sua implantação

<b>João Henrique de Moraes Machado Rosa</b> .....	161
1 Introdução.....	161
2 A atividade de manejo dos resíduos sólidos e sua definição.....	162
2.1 Definições iniciais da Política Nacional de Resíduos Sólidos.....	162
2.2 Gerenciamento dos resíduos sólidos de prestadores de serviços de saúde .....	165

2.2.1	Resolução nº 306/2004 da ANVISA .....	165
2.2.2	Resolução CONAMA nº 358/2005 .....	167
2.2.3	Outras normas relevantes sobre os RSS .....	169
3	Da taxa de manejo de resíduos sólidos de prestadores de serviços de saúde.....	171
3.1	Análise da TRSS pela perspectiva jurídica .....	171
3.1.1	A Lei nº 13.478/2002 do município de São Paulo – Lei introdutora do sistema de limpeza urbana do município de São Paulo .....	171
3.1.2	A TRSS e a ausência de retributividade.....	175
3.1.3	Repercussões da ilegalidade na cobrança da TRSS .....	177
	Conclusões .....	179
	Referências .....	180

Classificação dos serviços de administração de planos de saúde para fins do ISS – Os serviços de administração de planos de saúde devem ser classificados no item 4.23 (não no item 17.12) da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003

<b>Bruno Romano</b> .....	183	
1	Introdução.....	183
2	Os itens 4.23 e 17.12 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003 ...	185
3	A natureza jurídica dos serviços de administração de planos de saúde e o seu correto enquadramento para fins de ISS .....	187
3.1	Natureza jurídica de acordo com o Direito Regulatório .....	188
3.2	Natureza jurídica de acordo com o direito civil (Direito do Consumidor) .....	191
3.3	Correto enquadramento dos serviços de administração de planos de saúde nos itens da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 .....	192
4	Conclusões .....	194
	Referências .....	195

## PARECERES

Parecer PGFN SEI nº 6092/2020/ME: Isenção. Renúncia de Receita Tributária. Princípio da Isonomia

<b>Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos</b> .....	201
--	-----

Parecer PGFN SEI nº 13555/2020/ME: Interpretação do §9º do art. 195 da Constituição Federal, combinado com o art. 30 da Emenda Constitucional nº 103, de 2019 e do §11 do art. 195 da Constituição Federal

<b>Ênio Alexandre Gomes Bezerra</b> .....	225
---	-----

Parecer PGFN SEI nº 17984/2020/ME: Não tributação do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre as anuidades a que se obriga o Brasil perante as organizações não governamentais internacionais

<b>Alexey Fabiani Vieira Maia</b> .....	237
---	-----

INSTRUÇÕES PARA OS AUTORES.....	269
---------------------------------	-----

# Impossibilidade de redirecionamento da execução fiscal sem a instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica diante de outras empresas que não participaram do processo administrativo

**Gabriella Alencar Ribeiro**

Advogada. Graduada em Direito pela Universidade de Brasília – UnB. Especialista em Direito Processual Civil pelo Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Especializanda em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Sócia do escritório MJ Alves e Burle Advogados.

---

**Sumário:** Introdução – Nulidade da decisão que determina redirecionamento da execução fiscal de empresa não participante do processo administrativo – Necessidade de instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica – Conclusão – Referências

---

## Introdução

Historicamente, observa-se que a proximidade do prazo prescricional de cinco anos para a busca de bens da pessoa jurídica executada leva a uma procura desmedida por sócios ou outras pessoas jurídicas sem que se cumpram os princípios constitucionais.

O que ocorre é a responsabilização sem observância de preceitos na busca incessante por recolher o crédito tributário diante da insuficiência ou inexistência de bens do devedor originário.

Mediante simples petição na Execução Fiscal, a Fazenda Nacional requer o redirecionamento da Execução Fiscal em face de outras pessoas físicas ou jurídicas para incluir novos devedores com vistas à constrição sobre o seu patrimônio.

É praxe da Fazenda Nacional requerer o redirecionamento da Execução Fiscal em face de terceiros que não participaram do processo administrativo, deferindo o pedido sem contraditório e ampla defesa. Assim, sem oportunidade para se manifestar, o terceiro é responsabilizado por dívidas tributárias.

Essa prática da Fazenda Nacional já foi destacada por Hugo de Brito Machado, que ressaltou nem sempre ser garantido ao administrado o direito de

defesa, mantendo-se ato viciado por ilegalidade, lisura e imparcialidade, conforme trecho destacado a seguir:

(...) a certidão de dívida ativa, que aparelha a execução fiscal, pode representar uma obrigação constituída de modo inteiramente unilateral. É certo que, em princípio, ao administrado deve ter sido oferecido direito de defesa, com a possibilidade de se provocar a instauração de um processo administrativo, mas isso não necessariamente acontece, e mesmo esse processo administrativo nem sempre transcorre com a lisura e a imparcialidade que seriam necessárias. Pode ocorrer de a Administração, não obstante a pujança das defesas e recursos apresentados, e das provas produzidas, simplesmente manter o ato impugnado, por maiores que sejam as ilegalidades nele presentes. E isso se dá com bastante frequência. (MACHADO, 2005, p. 228)

No caso do redirecionamento em face de terceiro na Execução Fiscal, além de ser nula a inclusão de novo sujeito passivo que não participou do processo administrativo, uma vez que a Certidão de Dívida Ativa deve identificar os sujeitos passivos e a imputação da responsabilidade a terceiro, a necessidade de instaurar o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica é ignorada. Pois, para a responsabilização de terceiros, é necessária a devida produção de provas da ocorrência do desvio de finalidade ou da confusão patrimonial.

Contudo, essa não é a realidade na prática jurídica, como exemplo, há casos em que a mera postagem de fotos em redes sociais e a identidade de sobrenomes leva a uma ligação familiar para responder solidariamente por dívida sobre a qual sequer deu-se causa ou participou-se do fato gerador.

Como regra geral, o desvio de finalidade ou confusão patrimonial, conforme consta no art. 50 do Código Civil, é pressuposto para que uma Execução Fiscal seja redirecionada à pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada. Contudo, para que esse ato seja praticado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, é necessária a produção de provas concretas de que houve o alegado desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Com o advento do novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, foi instituído incidente processual que pode auxiliar na resolução de tais situações sem que se suspenda a Execução Fiscal em face do devedor originário. Trata-se do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica inserido no art. 134, segundo o qual “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”.

Portanto, no presente artigo, pretende-se demonstrar que para o redirecionamento da Execução Fiscal em face de terceiros, deve-se determinar a revisão

do ato administrativo, ou, caso se entenda pela desnecessidade do procedimento administrativo para incluir pessoa jurídica no polo passivo de Execução Fiscal, no mínimo deve-se determinar a instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil.

### Nulidade da decisão que determina redirecionamento da execução fiscal de empresa não participante do processo administrativo

A decisão que defere o redirecionamento do feito em execução fiscal, responsabilizando terceiros que não participaram do processo administrativo, é nula, visto que independente da fundamentação para a inclusão de coexecutado no polo passivo, seja formação de grupo econômico, simulação ou sucessão empresarial, entre outros argumentos, é necessária a abertura de vista à parte afetada pela decisão.

Portanto, o redirecionamento antes da intimação do terceiro de quem se requer a responsabilização não pode ser deferido, visto que acarreta cerceamento do direito de defesa, pois, por não saber ao certo por qual conduta foi responsabilizado, o terceiro não consegue se defender plenamente.

Logo, para responsabilização de terceiros, além de ser necessário comprovar os atos que impõem a sujeição passiva, deve-se possibilitar a apresentação de defesa pela parte contrária, sobretudo considerando-se que essa não fez parte do processo administrativo gerador da Execução Fiscal e não constou na Certidão de Dívida Ativa.

Conforme se observa na lição do eminente professor e juiz federal Paulo Cesar Conrado, o processo de execução fiscal tem a missão de obter do Juízo a “veiculação de uma norma individual e concreta que constitua o modo de efetivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária” (p. 197) devidamente constituída, a qual, por essa característica peculiar merece tratamento especial.

Nesse sentido, entende-se como devidamente estabelecida a obrigação decorrente de crédito tributário constituído “no âmbito do Processo Administrativo Fiscal (PAF), o qual, na esfera federal, é regulado pelo Decreto nº 70.235, de 06.03.1972” (MELO FILHO, 2016, p. 56).

A fé pública e a proteção à executoriedade privilegiada do título da Fazenda Pública se reveste desses atributos em razão de lei e, nessa mesma lei, há a limitação de seu âmbito, adstringindo-a ao procedimento fiscal que, por sua vez, fixou o âmbito do direito material por ele abarcado.

Assim, ao decidir sem a constituição do crédito tributário no processo administrativo, bem como sem a prévia ciência e defesa da parte, cerceia o direito de defesa e contraditório que cabia a ela, em verdadeira afronta ao art. 5º, LV,



da Constituição Federal, e aos demais dispositivos da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980), pois o terceiro não pode ser responsabilizado sem a garantia do devido processo legal no âmbito do processo administrativo.

Pois, para que a empresa, imputada como integrante de grupo econômico, de simulação, de sucessão empresarial, entre outros argumentos, seja tomada como responsável tributária em sentido amplo, ela deve ser notificada prévia e pessoalmente a apresentar sua ampla defesa no processo administrativo de lançamento ou de imputação de responsabilidade, dentro do prazo decadencial, devendo emergir, em consequência, decisão administrativa fundamentada sobre a exatidão ou não da imputação feita.

Nesse sentido, é previsto no art. 5º, LV, da Constituição, que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Da mesma forma, o STF concorda quanto à aplicação dos princípios do contraditório e da ampla defesa na constituição do crédito tributário, conforme precedente destacado a seguir:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO. *Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.).* Porém, no caso em exame, houve oportunidade de impugnação integral da constituição do crédito tributário, não obstante os lapsos de linguagem da autoridade fiscal. Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (Fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (*obiter dictum*) completamente irrelevante ao desate do litígio. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 608426 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 04.10.2011, DJe-204. DIVULG. 21.10.2011. PUBLIC. 24.10.2011. EMENT. VOL. 02613-02. PP-00356. RT v. 101, n. 917, 2012, p. 629-633)

Portanto, para redirecionar o feito em face de empresa, deve-se garantir o direito de defesa, e apenas após decisão administrativa fundamentada sobre a exatidão ou não da imputação feita, se vencida, o terceiro pode ser inscrito em dívida ativa e constar na respectiva certidão (CDA), podendo, a partir daí constar no polo passivo da Execução Fiscal.

A ausência de ato administrativo constitutivo da responsabilidade da empresa tida como responsável fora do âmbito do processo administrativo, além de violar garantias constitucionais, implica perda da presunção de certeza e liquidez e nulidade da Certidão de Dívida Ativa.

Uma vez que a Súmula nº 392/STJ prevê que “a Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”.

A solidariedade tributária não serve ao redirecionamento, razão pela qual, para incluir novo sujeito passivo da relação obrigacional, deve-se anular a CDA, lançar o débito contra o terceiro e lhe conferir o direito de defesa, respeitado o prazo decadencial.

Esse entendimento foi adotado pelo Ministro Gurgel de Farias no julgamento do REsp 1.775.269:

Desde logo, chamo atenção para o fato desse dispositivo não servir à pretensão de redirecionamento, tendo em vista estar relacionado com a impossibilidade de arguição do benefício de ordem na solidariedade dos devedores identificados no ato de constituição do crédito tributário, o qual, vale registrar, não pode ser refeito no decorrer do processo executivo (v.g.: Súmula 392 do STJ).<sup>1</sup>

Posto que se o processo administrativo fiscal encerrou, sendo a dívida inscrita em dívida ativa, é então impossível ao Fisco considerar que outra pessoa é devedora solidária, pois isso consistiria em revisão do ato administrativo de lançamento sem conferência do direito de defesa ao devedor incluído no polo passivo.

Nesse sentido, assim como é vedada a constituição do crédito tributário sem o contraditório e ampla defesa, também é vedada a revisão do ato administrativo, que gera repercussão sobre interesses individuais de terceiros, a qual, na presente discussão, consiste na revisão do lançamento para alcançar outro suposto devedor solidário, não incluído na CDA, conforme precedente destacado a seguir:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONCURSO PÚBLICO. NOMEAÇÕES. ANULAÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL. INOBSERVÂNCIA. *O Supremo Tribunal Federal fixou jurisprudência no sentido de que é necessária a observância do devido processo legal para a anulação de ato administrativo que tenha repercutido no campo de interesses individuais.* Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 501869 AgR, Relator(a): EROS GRAU, Segunda

<sup>1</sup> REsp 1775269/PR, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21.02.2019, DJe 01.03.2019.

Turma, julgado em 23.09.2008, *DJe*-206. DIVULG. 30.10.2008. PUBLIC. 31.10.2008. EMENT. VOL. 02339-06. PP-01139. RTJ VOL-00208-03. PP-01251)

Se é vedada a modificação do sujeito passivo, quanto mais será a inclusão de um novo sujeito passivo que não participou do processo administrativo.

Principalmente se consideradas as previsões dos arts. 142, 201, 204 e 202 do CTN que exigem, respectivamente, que i) no lançamento seja identificado o sujeito passivo;<sup>2</sup> ii) a constituição da dívida decorra de decisão proferida em processo regular para que tenha presunção de certeza e liquidez;<sup>3</sup> e iii) o termo de inscrição do crédito em dívida ativa indique o nome do devedor e, sendo o caso, o dos corresponsáveis.<sup>4</sup>

Portanto, é evidente a necessidade de o sujeito passivo participar do processo administrativo para a presunção de certeza e liquidez da CDA, sobretudo se consideradas as lições de Oswaldo Othon Saraiva Filho, que entende que a participação do devedor no processo de inscrição é um pressuposto para que a constituição do título executivo e sua presunção de certeza sejam legítimas:

(...) para que o nome do administrador possa constar na CDA, deve a Administração tributária editar ato fundamentado, após ter dado oportunidade de defesa a esse terceiro, constituindo essa responsabilidade, ou seja, deve o Fisco, no âmbito do processo administrativo de lançamento ou mesmo apenas de imputação de responsabilidade a terceiro, demonstrar a atuação desse terceiro com abuso de poderes, infração de lei ou do contrato social ou dos estatutos da sociedade. (SARAIVA FILHO, 2020, p. 211)

A certidão de dívida ativa deve espelhar todos os atos relativos à constituição do crédito tributário, em especial a identificação de quaisquer dos sujeitos passivos, bem como a imputação da responsabilidade a terceiro.

<sup>2</sup> “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

<sup>3</sup> “Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.”

“Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”

<sup>4</sup> “Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; (...).”

Se não cumpridos todos esses requisitos, é caso de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, nos termos do art. 203 do CTN, bem como nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972, que ao disciplinar o processo administrativo fiscal prevê que são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa:

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

Art. 59. São nulos: (...)

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

A inscrição do crédito em dívida ativa só pode ser entendida como regular se for precedida de processo que observe o *due process of law* e assegure ao contribuinte ou ao responsável tributário o contraditório, a ampla defesa e os recursos a ela inerentes; e, indubitavelmente, a Administração tributária não pode lhes negar o processo administrativo fiscal regular, ignorando os supracitados direitos fundamentais dos sujeitos passivos tributários, colocando, em consequência, seus direitos fundamentais de propriedade e de liberdade física em risco.

Incontrovertida, portanto, é a nulidade da decisão que determina o redirecionamento em face de terceiros, haja vista que se deve oportunizar o contraditório e ampla defesa antes do redirecionamento da Execução Fiscal.

### Necessidade de instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica

Demonstrada a nulidade da decisão que redireciona a Execução Fiscal em face de sujeito passivo que não participou do processo administrativo, é necessário verificar outras formas práticas que sanariam esse vício contra os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Se o Fisco entender que não é o caso de anular o processo administrativo para incluir novo sujeito passivo, mantendo a prática de incluir coexecutados na Execução Fiscal, permanece impossível o simples redirecionamento sem vista ao terceiro, posto que esse não consta na CDA e supostamente não possui relação material com os fatos.

Portanto, caso o Fisco entenda pela desnecessidade do procedimento administrativo para incluir pessoa jurídica no polo passivo de execução fiscal, deve-se

ao menos determinar a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil.

Visto que o incidente é uma forma de permitir a defesa prévia do terceiro, garantindo os princípios constitucionais, restando suspensa a execução até a elucidação do questionamento.

Apesar de o entendimento sobre a necessidade de instauração do incidente não ser pacífico, dado que alguns entendem que a execução fiscal tem um procedimento especial e o instituto é procedimentalizado no Código do Processo Civil, o incidente é a medida que se impõe quando o objetivo é a inclusão no polo passivo do feito executivo de pessoas físicas e jurídicas que não estão inscritas na CDA.

Pois, a despeito da omissão da Lei nº 6.830/1980 sobre o contraditório prévio, não há incompatibilidade entre a instauração do incidente e a execução da dívida ativa, dado que, conforme lições de Stipsky, a mencionada lei “foi recepcionada pela CR/1988, devendo ser respeitados o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal quando da cobrança do crédito de interesse da Fazenda Pública” (2020, p. 97-117). Ademais, não é incompatível com o CTN, pois permite que o terceiro seja responsabilizado.

Além disso, já foi ressaltado pelo STJ que

o redirecionamento de execução fiscal à pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí por que, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora.<sup>5</sup>

Portanto, é necessária a instauração do incidente para que seja comprovado o abuso de personalidade, que não poderia ser reconhecido sem a caracterização do desvio de finalidade ou confusão patrimonial, os quais, nos termos do art. 50 do Código Civil são pressupostos para que uma Execução Fiscal seja redirecionada à pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada.

Logo, para a responsabilização de terceiros, a produção de provas concretas de que houve o alegado desvio de finalidade ou confusão patrimonial é necessária, sendo esse também o entendimento de Hugo de Brito Machado, que entende

<sup>5</sup> AgInt no REsp 1706614/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21.09.2020, DJe 06.10.2020.

constituir elemento essencial para a existência da responsabilidade dos terceiros “a ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sendo evidente a necessidade de prova, em cada caso, dessa ocorrência sem a qual não se pode atribuir responsabilidade àquelas pessoas” (2004, p. 600).

Dessa forma, a instauração do incidente é necessária para a devida produção de provas da ocorrência do desvio de finalidade ou da confusão patrimonial. Além disso, ela manifesta a compatibilidade com o processo executivo, pois da leitura do art. 134 do CPC é evidente que o incidente é cabível no processo de execução: “o incidente de desconconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial”.

Portanto, deve-se instaurar o pedido nos autos antes de se deferir o redirecionamento, pois o STJ já ressaltou que é necessária a instauração do incidente para redirecionar a execução fiscal, conforme precedente destacado a seguir:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO A PESSOA JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO ‘DE FATO’. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CASO CONCRETO. NECESSIDADE. 1. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica (art. 133 do CPC/2015) não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual, originalmente, foi ajuizada a execução, mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo o nome não estando no título executivo, o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN. 2. Às exceções da prévia previsão em lei sobre a responsabilidade de terceiros e do abuso de personalidade jurídica, o só fato de integrar grupo econômico não torna uma pessoa jurídica responsável pelos tributos inadimplidos pelas outras. 3. *O redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí porque, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora.* (REsp 1775269/PR, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21.02.2019, DJe 01.03.2019)

Logo, é incontroversa a necessidade de instauração da desconconsideração da personalidade jurídica para responsabilizar terceiros durante o trâmite da Execução Fiscal.

## Conclusão

Para que haja equilíbrio entre os interesses da Procuradoria da Fazenda Nacional e os direitos das pessoas jurídicas e naturais, e para que estes últimos não tenham contra si uma presunção que leva a um sem-número de demandas judiciais ao Poder Judiciário, faz-se necessário observar a garantia do contraditório e ampla defesa.

Como forma de equilibrar esses direitos equivalentes entre Estado e cidadão, caso o Fisco entenda que não é o caso de anular o procedimento administrativo para incluir sujeito passivo, deve-se instaurar Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica nas hipóteses em que o Poder Público queira trazer para o polo passivo da Execução Fiscal empresa que não participou do fato gerador do tributo devido.

Esse procedimento garante o direito à ampla defesa, ao devido processo legal e ao contraditório ao coexecutado, o qual deve saber ao certo por que conduta foi responsabilizado para se defender plenamente, sendo de rigor decisão fundamentada sobre a exatidão ou não da imputação feita.

Além disso, ele garante o equilíbrio dos interesses público e privado, pois permite a satisfação do crédito fazendário, nos termos da lei, sem que o devido processo legal seja descumprido. Porquanto a celeridade da responsabilização é irrelevante se princípios constitucionais forem violados.

## Referências

- CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004.
- MELO FILHO, João Aurino de et al. *Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal*. Salvador: Juspodivm, 2016.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A responsabilidade tributária de representantes e administradores e o direito ao devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa também na esfera administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 18, n. 107, p. 107-228, set./out. 2020, Parecer, p. 211.
- STIPSKY, Paulo Ricardo. O cabimento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica no Redirecionamento da Ação de Execução Fiscal (arts. 134 e 135, CTN) em vista das normas fundamentais do processo civil. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 22/2020, p. 97-117. Jan.-Fev./2020. DTR\2019\42778.

---

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

RIBEIRO, Gabriella Alencar. Impossibilidade de redirecionamento da execução fiscal sem a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica diante de outras empresas que não participaram do processo administrativo. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 19, n. 112, p. 105-114, jul./ago. 2021.

---