

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA
MACKENZIE**

SARAH BIRENBAIM DOS SANTOS

**DO ARROLAMENTO FISCAL DE BENS E A INDEVIDA RESPONSABILIZAÇÃO
DOS SÓCIOS-GERENTES À LUZ DO ART. 135 DO CTN:**

Uma análise jurisprudencial do TRF3

São Paulo

2023

SARAH BIRENBAIM DOS SANTOS

Artigo apresentado como Trabalho de Conclusão de Curso em Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à obtenção de título de Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: Prof. Dr. Caio Takano

São Paulo

2023

SARAH BIRENBAIM DOS SANTOS - 31960261

DO ARROLAMENTO FISCAL DE BENS E A INDEVIDA RESPONSABILIZAÇÃO
DOS SÓCIOS-GERENTES À LUZ DO ART. 135 DO CTN:

Uma análise jurisprudencial do TRF3

Artigo apresentado como Trabalho de Conclusão de Curso em Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à obtenção de título de Bacharel em Direito.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Caio Takano
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Examinador(a):

Examinador(a):

DO ARROLAMENTO FISCAL DE BENS E A INDEVIDA RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS-GERENTES À LUZ DO ART. 135 DO CTN: Uma análise jurisprudencial do TRF3

Resumo: O presente artigo tem como objetivo dar visibilidade aos abusos perpetrados pelo Fisco e à omissão do judiciário em restringir e coibir a utilização indevida e arbitrária do arrolamento de bens, de modo a salvaguardar os direitos dos sócios-gerentes. Busca-se questionar e repensar a onerosidade trazida pelo arrolamento de bens ao contribuinte, em especial sob o enfoque da responsabilidade solidária dos sócios em relação às dívidas tributárias do devedor principal. Assim, espera-se compreender como é feita a utilização do arrolamento de bens como uma sanção política para forçar o pagamento do crédito tributário. Por fim, a omissão do judiciário será abordada através da análise da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 3ª Região sobre o tema.

Palavras chaves: arrolamento fiscal; responsabilidade solidária; crédito tributário; sócios gerentes; sanção política.

Abstract: This article intends to give visibility to the abuses perpetrated by the Federal Revenue and the failure of the judiciary to restrict and prevent an improper and arbitrary use of the listing of assets, in order to safeguard the rights of managing partners. The purpose is to question and rethink the burden brought by the listing of assets to the taxpayer, especially from the perspective of the joint liability of the managing partners in relation to the tax debts of the main debtor. Thus, it is expected to reach a better understanding on how the listing of assets is used as a political sanction to force the payment of tax credits. Finally, the omission of the judiciary will be addressed through the analysis of São Paulo's Federal Regional Court's case law on the subject.

Key words: listing of assets; joint liability; tax debt; magaging partners; political sanction.

Sumário: 1. Introdução. 2. Arrolamento fiscal de bens e direitos. 2.1. Finalidade e características do arrolamento fiscal; 2.2 Alterações com a Instrução Normativa nº 2.091/2022; 3. Efeitos e consequências do arrolamento de bens. 3.1. Da publicidade do arrolamento; 3.2. Do risco da medida cautelar fiscal; 4. Responsabilização no âmbito tributário. 4.1 A responsabilização dos sócios-gerentes; 4.2. A responsabilização dos sócios através do arrolamento fiscal; 5. O desvio de finalidade do arrolamento e a sua utilização como sanção política. 6. Jurisprudência no Tribunal Regional Federal da 3ª região. 7. Considerações finais. 8. Referências bibliográficas

1. INTRODUÇÃO

As controvérsias envoltas ao tema de arrolamento fiscal têm se tornado cada vez mais presentes nos tribunais brasileiros. Com o objetivo de explorar a temática e o entendimento jurisprudencial sobre ela, este artigo busca desmistificar a figura do arrolamento de bens do sócio-gerente. Para tanto, foi realizada pesquisa no site do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, na qual verificou-se que esta matéria já foi examinada, nos últimos 3 anos (janeiro de 2021 até outubro de 2023), em um total de 22 vezes.

A pesquisa tomou como palavra-chave os termos “arrolamento” e “responsabilidade”. Desses resultados, foram excluídos os casos que não tinham relação direta com a discussão acerca da responsabilidade dos devedores solidários frente à suficiência patrimonial do devedor principal.

O presente tema se justifica principalmente por sua relevância social e política. Apesar das recentes alterações incluídas pela RFB nº 2122/22 no procedimento do arrolamento fiscal, observa-se que na prática este instrumento ainda é utilizado indiscriminadamente pela Receita Federal com vistas a coagir os responsáveis tributários a arcar com o crédito tributário. Uma vez que há poucas discussões aprofundadas sobre a aplicação e o impacto do arrolamento de bens sobre o patrimônio dos sócios pessoas físicas, a pesquisa trará importantes contribuições para o entendimento da problemática no âmbito jurídico e social.

O objetivo geral é entender a natureza do arrolamento de bens e sua utilização como medida indireta de coerção aos sócios gerentes na figura de responsáveis tributários, especialmente sob o enfoque das hipóteses de responsabilização previstas no Código Tributário Nacional.

Os objetivos específicos são: (i) investigar a figura do arrolamento de bens e sua origem; (ii) analisar o entendimento jurisprudencial acerca do arrolamento fiscal e o seu impacto no patrimônio das pessoas físicas; (iii) examinar a sua instituição (Lei nº 9.532/97) e as novas mudanças trazidas pela Instrução Normativa RFB nº 2122 de 22 de junho de 2022) e; (iv) compreender as hipóteses restritivas do CTN para a responsabilização de sócios gerentes.

Espera-se obter uma melhor compreensão da figura do arrolamento de bens e de sua aplicação pela Receita Federal. Quer-se perceber melhor a realidade de como é utilizada esta forma de garantia, com uma análise crítica das possíveis violações aos direitos dos responsáveis tributários.

Com isso, a expectativa é que se chegue à conclusão sobre a prejudicialidade desta

medida e da conseqüente indevida responsabilização solidária dos sócios-gerentes de empresas devedoras.

2. O ARROLAMENTO FISCAL DE BENS E DIREITOS

2.1. Finalidade e características do arrolamento fiscal

O arrolamento fiscal de bens é um instrumento administrativo criado para o acompanhamento das movimentações dos bens do sujeito passivo pela Fazenda Pública, cuja natureza cautelar visa facilitar eventual propositura da medida cautelar fiscal. Seu principal objetivo é evitar a dilapidação do patrimônio do contribuinte que deseja se esquivar de suas dívidas tributárias, garantindo o sucesso de uma futura ação de cobrança pelo Fisco.

Previsto no artigo 64 e 64-A da Lei nº 9.532/97, o arrolamento fiscal permite à Fazenda Pública o monitoramento do patrimônio do devedor insolvente cujas dívidas tributárias, cumulativamente: (i) ultrapassem 30% do seu patrimônio, conforme sua última declaração de rendimentos apresentada, e (ii) a quantia total de R\$ 2.0000,00 (dois milhões de reais).

Segundo Carlos Henrique Abrão (2015, p. 185-186): “A medida busca controlar mais de perto a solvabilidade do devedor em relação ao seu patrimônio [...] quando a autoridade fiscal verificará a sua conduta e medidas cabíveis para receber o seu crédito.”

Uma vez realizado o arrolamento, o contribuinte deverá ser notificado de sua formalização para ciência da lavratura do Termo de Arrolamento de Bens e Direitos (TABD) e do apontamento dos bens objetos deste, informados no Relatório de Bens e Direitos (REBD). Cabe ressaltar que é facultado ao devedor apresentar a impugnação administrativa em face do termo de arrolamento, inclusive para contestar a atribuição da reponsabilidade solidária, porém esta impugnação não possui efeito suspensivo, por ausência de previsão legal¹.

Outrossim, a partir do recebimento do termo, o contribuinte deverá comunicar a Fazenda Pública de qualquer oneração, alienação ou transferência do bem arrolado, nos termos do § 3º do art. 64 da Lei nº 9.532/97. É por meio das comunicações do sujeito passivo, portanto, que o Fisco toma ciência de qualquer movimentação do bem arrolado.

¹ O STJ consolidou o entendimento que a existência de recursos ou impugnações administrativas nos procedimentos fiscais, ainda que acarrete a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de acordo com o art. 151, III, do CTN, não obsta a realização e manutenção do arrolamento fiscal. Considera-se que o arrolamento de bens somente poderá ser cancelado nos casos da liquidação do crédito tributário que lhe deu origem ou se garantido na Execução Fiscal nos termos da Lei n. 6.830/1980, vide: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma) Agravo Regional no Recurso Especial nº 1.313.364/SC. Relator: Ministro Humberto Martins, 05 de maio de 2015.

Frise-se que na hipótese de o devedor insolvente falhar em comunicar o Fisco da alienação, há autorização para que a autoridade fiscal prossiga com o requerimento de medida cautelar fiscal contra o sujeito passivo (BRASIL, 1997).

E, não obstante o arrolamento ser de interesse do Fisco para acompanhamento do bem, o § 5º do aludido dispositivo dispõe que o arrolamento deverá ser registrado em órgãos públicos de registro, independente de se tratar de bem móvel ou imóvel (BRASIL, 1997). Ou seja, as informações acerca do arrolamento de determinado bem ou direito são públicas.

Soma-se a isto o fato de que o §6º da Lei nº 9.532/1997 prevê expressamente que “as certidões de regularidade fiscal expedidas deverão conter informações quanto à existência de arrolamento” (BRASIL, 1997).

Nesse contexto, ajuizada a execução fiscal para a cobrança dos débitos que tenham motivado o arrolamento e garantida a ação executiva, não há mais que se falar em risco de inadimplemento pelo contribuinte, razão pela qual a medida deverá ser cancelada pela Procuradoria (BRASIL, 1997).

Isto ocorre pois, uma vez garantido o crédito tributário por meio idôneo e tendo este sido aceito pela Procuradoria nos autos da Execução Fiscal, nos termos da Lei nº 6.830/80, não mais subsiste a necessidade de monitoramento patrimonial do sujeito passivo para a satisfação daquela dívida. Logo, estar-se-ia ausente a motivação para o arrolamento, pressuposto inerente a todos os atos administrativos.

Desde a sua implementação, uma série de discussões emergiram envolvendo o arrolamento fiscal. Dentre os protestos do contribuinte, alegava-se, principalmente, a violação ao direito da propriedade e ao direito ao sigilo, previstos respectivamente no art. 5º, incisos XXII e X da CF/88.

A Administração Pública, por outro lado, refutava tal premissa, e defendia a ideia da inofensibilidade da medida administrativa. Nas palavras do procurador do Estado de São Paulo, Antonio Augusto Bennini, “o arrolamento fiscal de bens e direitos não resulta em qualquer ônus sobre o patrimônio do contribuinte, tampouco configura medida de antecipação de constrição judicial, em nada se confundindo com os institutos da penhora, do arresto ou do sequestro” (2015).

A questão foi pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), que decidiu pela legalidade do arrolamento fiscal (BRASIL, 2012, j. em 12/4/2012). Em suma, a Corte acolheu os argumentos da Fazenda pela natureza não onerosa do procedimento, haja vista se tratar de mero acompanhamento pela Receita Federal, e portanto, não constituiria óbice ao direito da propriedade.

Cabe ressaltar que uma parte da doutrina já sustentava o mesmo entendimento, ou seja, de que o arrolamento constitui mero inventário de bens, tratando-se de providência burocrática do Fisco com o objetivo de facilitar a localização de bens do devedor em uma futura execução fiscal ou para prevenir eventuais fraudes à execução, não impedindo a alienação de bens (MARINS, 1998, p. 99).

Assim, o entendimento jurisprudencial foi consolidado para categoriar o arrolamento fiscal de bens e direitos como um procedimento administrativo legítimo e eficaz para assegurar o pagamento da dívida tributária.

2.2. Alterações com a Instrução Normativa nº 2.091/22

Em junho de 2022, a Receita Federal publicou a Instrução Normativa nº 2.091/2022, revogando a instrução normativa anterior (IN nº 1.565/2015) e inovando com alterações no procedimento do arrolamento fiscal de bens e direitos. Dentre estas alterações, a mais relevante foi a possibilidade de substituição dos bens ou direitos arrolados do devedor solidário por bens ou direitos do sujeito passivo principal, ainda que este não se enquadre nos requisitos para o arrolamento, ou seja, ainda que o montante do crédito tributário devido por este não ultrapasse 30% de seu patrimônio conhecido.

Assim, nas hipóteses em que o Fisco não tenha formalizado o arrolamento de bens e direitos em face do devedor principal, este último poderá oferecer seus próprios bens em substituição àqueles arrolados de titularidade dos responsáveis tributários. Percebe-se pela referida inovação legislativa o intuito de trazer um fôlego para os sócios na figura de responsáveis tributários e também de alinhar o arrolamento com a sua finalidade principal, isto é, a garantia do crédito tributário.

Contudo, a despeito das mudanças benéficas ao contribuinte, a nova Instrução Normativa ainda dispõe em seu inciso II, art. 2º, que o termo de arrolamento de bens poderá ser lavrado frente ao responsável tributário/sócio, mesmo que a dívida não ultrapasse 30% do patrimônio do devedor principal, i.e., da pessoa jurídica (BRASIL, 2022).

Além disso, a Instrução Normativa estabelece o prazo de 30 dias para que o órgão público de registro libere os bens arrolados que eventualmente sejam alienados ou onerados pelo titular antigo, independentemente de autorização da Receita Federal (BRASIL, 2022). Deveras, como em tese não há óbice para que o titular dos bens arrolados disponha livremente de seus bens, eventual alienação ou transferência realizada por este não deve estar sujeita ao controle da autoridade fiscal, sendo suficiente apenas notificá-la do ato jurídico.

Trata-se de um ganho significativo ao contribuinte, já que a redação da Instrução Normativa anterior trazia ambiguidade e confusão quanto à necessidade da anuência do Fisco, ao determinar que o órgão de registro “poderá cancelar a averbação do arrolamento” (BRASIL, 2015). Em decorrência disto, por vezes, acabava-se por prolongar a liberação do bens somente após a manifestação de concordância pelo Fisco.

Por sua vez, o contribuinte deverá comunicar qualquer ato de transferência do bem arrolado “no prazo de 5 (cinco) dias, contado da data da ocorrência do fato, sob pena de representação para propositura de medida cautelar fiscal” (BRASIL, 1997).

Por fim, o § 3º do art. 18 da norma disciplina que mesmo para o crédito tributário cuja exigibilidade se encontrar suspensa, será cabível a representação para medida cautelar fiscal, salvo no caso de depósito judicial do montante integral do valor do débito (BRASIL, 2022).

3. EFEITOS E CONSEQUÊNCIAS DO ARROLAMENTO DE BENS

3.1. Da publicidade do arrolamento

Suficientemente delineado o funcionamento e propósito do arrolamento de bens e as suas principais características, mister entender quais os efeitos práticos da sua lavratura para o devedor.

Como visto, o Fisco utiliza-se deste instrumento administrativo para ciência da realidade patrimonial do sujeito passivo e através deste, para que possa avaliar a sua capacidade de assumir os débitos tributários sob sua responsabilidade. O STJ possui reiteradas decisões no sentido de que o arrolamento não acarreta em nenhum gravame ao devedor e não constitui violação ao direito de propriedade. De acordo com a Corte², o devedor tributário continuaria em pleno gozo dos atributos da propriedade, tanto que a transferência, alienação ou oneração dos bens arrolados podem ser realizadas independentemente da concordância da autoridade fazendária (BRASIL, 2015, j. em 05/05/2015).

Importante destacar que o posicionamento do STJ referente à não onerosidade do arrolamento fiscal analisa a questão apenas a partir dos efeitos jurídicos do arrolamento. Apesar de, em tese, a medida de fato não apresentar nenhum prejuízo ao sujeito passivo, o que se

² Nos termos da jurisprudência do STJ, o arrolamento de bens, gera apenas um cadastro em favor da Fazenda Pública, com vistas a viabilizar o monitoramento da evolução patrimonial do sujeito passivo da obrigação tributária. Nesse sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma) Agravo Regional no Recurso Especial nº 1.313.364/SC. Relator: Ministro Humberto Martins, 05 de maio de 2015.

observa na prática é que “o arrolamento será interpretado como um prenúncio de situação grave, capaz de ensejar problemas para os adquirentes dos bens arrolados” (MACHADO, 1998, p. 68), mormente por sua publicidade de informações.

Isto pois, ainda que o arrolamento não implique em qualquer prejuízo na esfera jurídica, há evidentes danos reflexos nas esferas privada e financeira, haja vista a restrição que se impõe, ainda que indiretamente, à disponibilidade dos bens do devedor perante terceiros.

Nesse interím, é sabido que a Administração Tributária possui o dever da manutenção do sigilo fiscal, sendo-lhe vedada a divulgação de quaisquer informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo, conforme se infere da redação do art. 198 do CTN³.

O sigilo fiscal é respaldado nos incisos do art. 5º da Constituição Federal, tais como os incisos X e XII, que, embora não disciplinem especificamente quanto a este direito individual, o sigilo fiscal “fundamenta-se e surge como desdobramento dos direitos constitucionais à inviolabilidade da intimidade e da vida privada” (GOVERNO FEDERAL, 2020).

O CTN indica as exceções à regra do sigilo fiscal, quais sejam: (a) a requisição de autoridade judiciária; (b) solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, e (c) a permuta de informações entre as Fazendas federal, estadual e municipal, conforme os casos previstos em lei ou convênio, nos termos do art. 199 do CTN.

Percebe-se que o regime jurídico brasileiro tomou extracautela com a privacidade das informações sobre a situação financeira do contribuinte, pois “ao mesmo tempo em que assegura ao Fisco o direito de penetrar nos domínios dos particulares, tomando conhecimento do que se passa com seus patrimônios, preserva o CTN o interesse destes de que ao público em geral não chegue tal conhecimento” (MACHADO, 1997, p. 189).

E, tratando-se o arrolamento de instrumento fiscal cujos requisitos são a existência de débitos tributários superiores a 30% do patrimônio do devedor ou acima de R\$ 2.000.000,00, é evidente que estas informações são tidas como dados referentes à situação econômica ou financeira do contribuinte, e deveriam, portanto, ser resguardadas pelo manto do sigilo fiscal (WASSERMAN; MINATEL, 2010, p. 312).

Diante disso, faz-se notável a incongruência argumentativa sustentada pela Fazenda Pública: de um lado, tem-se que o arrolamento não representaria qualquer ônus ou gravame ao devedor, podendo este último usufruir e dispor livremente de seus bens; de outro, a legislação

³ Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades (BRASIL, 1966).

determina expressamente que o arrolamento será dotado de publicidade mediante registro nos órgãos públicos, com o intuito de salvaguardar os terceiros de boa-fé.

A dúvida que surge, a partir dos pontos levantados, é a seguinte: se o arrolamento, como sustentado pelo Fisco e ratificado pela jurisprudência pátria, não atrai repercussões negativas ao devedor tributário e à usufruição de seus bens arrolados, qual a utilidade de lhe dar ampla publicidade, em contrasenso ao que ordena a própria Constituição Federal?

Conclui-se que não há justificativa razoável para a divulgação do arrolamento de bens por meio do registro público, pois se não há dano ou prejuízo ao titular dos bens arrolados, não há que se falar na necessidade de se dar publicidade a este ato, em razão do interesse público.

Soma-se a isto o fato de que, não só se torna pública a situação financeira do contribuinte como devedor tributário perante terceiros não vinculados à relação jurídica-tributária, como ainda noticia-se, inadvetidamente, aos órgãos de registro público, todos os bens arrolados do sujeito passivo, divulgando ao público grande parcela do patrimônio do devedor (WASSERMAN; MINATEL, 2010, p. 316-317).

Um dos principais efeitos negativos advindos do arrolamento fiscal de bens é, portanto, a sua publicidade inconstitucional, que trará à luz informações sigilosas do sujeito passivo.

3.2. Do risco da medida cautelar fiscal

Não suficiente, o arrolamento fiscal carrega com si um grave risco de o Fisco ajuizar a medida cautelar fiscal, para impedir o devedor tributário de dilapidar seus bens ou diminuir sua capacidade financeira para o fim de fraudar e inadimplir com a sua obrigação tributária. (BRASIL, 1992).

Instituída pela Lei nº 8.397/1992, a ação cautelar tem como objetivo garantir provimento jurisdicional que determine a indisponibilidade dos bens do devedor até a soma da totalidade do crédito tributário. As suas hipóteses de cabimento estão indicadas no art. 2º da Lei nº 8.397/92, bem como no art. 18 da IN nº 2.091/2022. Destacam-se, dentre elas, as previstas nos incisos VI e IX, que são, respectivamente: a) na hipótese de o devedor possuir débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem 30% do seu patrimônio conhecido (critério também utilizado para o arrolamento de bens e, b) na hipótese de o devedor praticar outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito (BRASIL, 1992).

Em primeiro lugar, note-se o verdadeiro engenho injurídico criado pelo legislador ao vincular o arrolamento com a medida cautelar fiscal mediante os mesmos requisitos para sua caracterização, isto é, a existência de dívida que ultrapasse 30% do patrimônio conhecido do

devedor. Isto pois, se, de um lado, a alienação do bem no contexto do arrolamento fiscal é permitida e válida, sendo vedada qualquer sanção ou óbice pela autoridade fiscal, de outro lado, o arrolamento administrativo por si só é suficiente para o ensejo da ação cautelar e para o conseqüente requerimento de bloqueio judicial dos bens do devedor (MARINS, 1998, p. 101).

Em segundo lugar, cabe destacar que a norma legal não estabelece de forma específica e suficiente quais e que tipo de movimentações patrimoniais indicariam um possível intuito fraudulento por parte do sujeito passivo, dando ao Fisco ampla liberalidade de decidir em quais circunstâncias deverá adotar providências com o objetivo de mitigar os riscos de inadimplemento, tais como a medida cautelar fiscal.

Em decorrência disto, qualquer movimentação patrimonial que envolva os bens arrolados poderá ser entendida pela Receita Federal como “atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito” (BRASIL, 1992), o que autorizaria o manejo da medida cautelar fiscal e a indisponibilidade dos bens do contribuinte, em consonância com o artigo 2º, IX, da Lei nº 8.397/92.

E muito embora não se confunda com a penhora para fins de indisponibilidade jurídica, a existência da averbação do arrolamento fiscal já sinaliza a um potencial adquirente o risco motivado de sofrer uma medida cautelar fiscal frente ao imóvel adquirido, ou ainda, de ter de apresentar defesa em uma execução fiscal. Por conseguinte, este risco por si só ocasiona a desvalorização do imóvel no mercado imobiliário.

Ressalte-se que o justo temor do terceiro adquirente possui um embasamento legal, já que de acordo com o artigo 4º, § 2º, da Lei nº 8.297/92, a aquisição poderá ser considerada ineficaz e o bem adquirido transferido em favor da União. É o que se infere da redação do dispositivo: “A indisponibilidade patrimonial poderá ser estendida em relação aos bens adquiridos a qualquer título do requerido” (BRASIL, 1992).

Assim, juridicamente, os bens arrolados permanecem disponíveis para o devedor dispô-los como bem entender. Na realidade, porém, o risco da medida cautelar fiscal paira sobre estes bens, afastando qualquer terceiro adquirente ou, pelo menos, desvalorizando-o na sua negociação perante o mercado imobiliário e gerando prejuízos patrimoniais ao devedor.

Outrossim, destaca-se o fato de ser comum o cenário em que as próprias instituições financeiras rejeitam pedidos de financiamento de imóvel objeto de arrolamento ao avaliarem as condições jurídicas e riscos do imóvel. Trata-se de um efeito crítico na esfera econômica dos

devedores, haja vista o crédito imobiliário ser um dos principais propulsores⁴ para o desempenho do mercado imobiliário.

Outrossim, não se nega que estão à disposição do devedor diversos meios na instância administrativa e judicial para a sua defesa do arrolamento, bem como para contestar a imputação de responsabilidade tributária, em respeito ao princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF/88) e ao direito à petição (art. 5º, XXXIV, “a”, da CF/88).

Todavia, eventual impugnação apresentada pelo sujeito passivo em face da formalização do arrolamento não possuirá efeito suspensivo, por ausência de previsão legal, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.784/99. Por consequência, até que sua manifestação seja analisada pela respectiva autoridade fiscal e até que findo o processo administrativo, os responsáveis tributários estarão submetidos ao arrolamento fiscal e às suas consequências gravosas.

Outra curiosa acrobacia jurídica relacionada ao arrolamento de bens é que, em regra, as impugnações e recursos administrativos são dotados de efeito suspensivo para fins da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do CTN), contudo, como à luz da jurisprudência, não haveria o elemento constrictivo no arrolamento capaz de ensejar em onerosidade ao devedor, a impugnação apresentada em face da sua lavratura não é provida de efeito suspensivo (BRASIL, 2015, j. 05/05/15).

E na hipótese de o contribuinte não obter êxito na esfera administrativa, não lhe restará alternativa que não adentrar com uma medida judicial para discutir a legalidade da lavratura do arrolamento, a qual poderá seguir dois ritos processuais distintos: por meio de uma ação ordinária, que observará o procedimento comum ou, ainda, pela via mandamental, que possui procedimento específico e mais célere.

É sabido que o mandado de segurança é o instrumento processual cuja finalidade é combater ato ilegal ou abusivo de autoridade pública, de maneira que a matéria a ser examinada pelo magistrado deverá ser estritamente de direito, não lhe sendo cabível a dilação probatória.

Contudo, em razão da presunção de legalidade dos atos administrativos, o impetrante terá o ônus de comprovar, mediante prova pré-constituída, a ausência de sua responsabilidade pelos fatos geradores materializados pelo sujeito passivo principal. Tal fato, por si só, é suficiente para enfraquecer as chances de êxito na ação mandamental, já que, como será visto,

⁴ Segundo dados da Associação Brasileira das Entidades de Crédito Imobiliário e Poupança, só no primeiro semestre de 2023, 260 mil imóveis foram financiados pelo Sistema Brasileiro de Poupança e Empréstimo (SBPE). Fonte: Retirada de recursos da caderneta de poupança tem impactado principal fonte de financiamento de imóveis no Brasil. Associação Brasileira das Entidades de Crédito Imobiliário e Poupança. ABECIP, 2023.

uma boa parte da jurisprudência acredita na validade da formalização do arrolamento em face de terceiros responsáveis.

Por outro lado, caso o sujeito passivo decida por contestar a medida administrativa através do procedimento comum, mediante o ajuizamento de uma ação anulatória, estar-se-ia sujeitando a anos de litígio até o feito ser julgado definitivamente pelo judiciário, sendo que neste meio tempo os responsáveis tributários estariam sofrendo os efeitos de uma medida abusiva e ilegal. Não suficiente, há de se considerar o risco de eventual condenação aos ônus da sucumbência, que poderá ter impacto monetário relevante.

Soma-se a isto o fato de pairarem incertezas sobre quais as garantias que são capazes e suficientes para substituir o arrolamento administrativo de bens. Apesar da autorização legal para o cancelamento da medida administrativa no caso da Execução Fiscal garantida nos termos da Lei nº 6.830 (art. 64, § 9º da Lei nº 9.532/97), há controvérsias se, tendo o devedor optado por antecipar a garantia com o intuito de suspender ou cancelar o arrolamento, seria aceita a sua substituição por fiança bancária ou seguro-garantia.

Sabe-se que a jurisprudência do STJ há muito se firmou para permitir a antecipação dos efeitos da penhora em execução fiscal para afastar atos indiretos de cobrança, como a negativa à expedição de certidão de regularidade fiscal (BRASIL, 2006, j. em 06.11.2006).

Contudo, a despeito das alterações da IN nº 2.091/2022 terem inovado o arrolamento administrativo, fato é que a sua lei instituidora é antiga e não dispõe expressamente sobre a possibilidade da substituição do arrolamento por carta-fiança ou seguro-garantia, já que na época eles não se equiparavam ao depósito em dinheiro. Este é o principal argumento sustentado pelo Fisco e por parte da jurisprudência para não aceitar a substituição do arrolamento por esses tipos de garantia (BRASIL, 2022, j. em 30/06/2022).

Ou seja, formalizado o arrolamento de seus bens, o devedor sequer poderá garantir o crédito tributário por iniciativa própria para fins de cancelamento da medida, estando sujeito aos efeitos do arrolamento até o eventual ajuizamento da Execução Fiscal para oferecimento de garantia.

Logo, evidente que o arrolamento fiscal de bens e direitos produz repercussões reflexas gravíssimas ao devedor tributário. E, conforme será exposto mais a fundo, em se tratando de sócio pessoa física, a prejudicialidade é contundentemente maior.

4. RESPONSABILIZAÇÃO NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

Inicialmente, é de suma relevância entender que a responsabilização na seara tributária

não segue o mesmo regramento que a responsabilização na área civil. Nesta última, a responsabilização poderá ser objetiva ou subjetiva, a depender do caso concreto e do preenchimento de certos requisitos legais. No âmbito tributário, por sua vez, a responsabilização se deu de maneira mais cautelosa pelo legislador.

Convém elucidar como se imputa a responsabilização pela obrigação tributária e em quais hipóteses estas podem ser estendidas aos sócios-gerentes. Em regra, o sujeito passivo tributário é o próprio contribuinte, ou seja, quem efetivamente praticou o fato gerador ensejador da obrigação tributária. Significa dizer que, em se tratando do fato gerador materializado pela empresa-pessoa jurídica, é somente ela que deve arcar com o pagamento da carga tributária.

Todavia, o conceito do sujeito passivo, elencado no art. 121 do CTN, também se estende à figura do responsável tributário, cuja “obrigação decorra de disposição expressa de lei” (BRASIL, 1966). Insta salientar que a lei a que se refere o dispositivo supracitado é a Lei Complementar, haja vista que a matéria acerca do fato gerador, base de cálculo ou contribuinte de imposto é de competência exclusiva de Lei Complementar (art. 146, III, a, da CF/88). No direito tributário, a lei que regula tais aspectos das normas gerais é o Código Tributário Nacional, recepcionado como Lei Complementar pelo ordenamento jurídico.

Portanto, a responsabilidade tributária de terceiros é disciplinada pelos artigos 134 e 135 do CTN. O primeiro artigo prevê as circunstâncias em que há a chamada responsabilidade solidária, a qual possui natureza objetiva, isto é, prescinde da comprovação de dolo ou culpa do agente terceiro para a sua caracterização. O segundo artigo disciplina acerca da responsabilidade subsidiária, ou seja, aquela em que o Fisco deve perseguir o devedor principal para pagamento da dívida, e subsidiariamente, os responsáveis tributários.

A definição de solidariedade pode ser encontrada no Código Civil, cujo art. 264 estabelece que “há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda” (BRASIL, 2002).

Destaque-se que há previsão no art. 124 do CTN pela solidariedade na obrigação tributária, a qual não comporta benefício de ordem. Ainda de acordo com o dispositivo legal, os responsáveis solidários são as pessoas que têm “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal ou as pessoas expressamente designadas por lei” (BRASIL, 1966).

Conforme entendimento pacificado do STJ, esse “interesse comum” não deve ser interpretado meramente como um interesse econômico, advindo da perspectiva de um ganho financeiro, mas sim como um interesse jurídico. Sua definição, portanto, está relacionada às pessoas que são aptas para figurar no polo passivo da obrigação tributária, seja como

contribuintes, seja como responsáveis (MANSIN, 2022). Assim, o referido artigo não pode ser invocado livremente pelo Fisco para a atribuição da responsabilidade tributária, mormente por serem previstas em lei as hipóteses de responsabilidades de terceiros.

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal (“STF”), ao julgar o Recurso Extraordinário 562.276/PR, sob o rito de Repercussão Geral, em 03/11/2010, preconizou que o preceito do artigo 124, II, do CTN não autoriza o legislador “a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral nos artigos 134 e 135 do mesmo diploma” (BRASIL, 2010, p. 1).

Em suma, a jurisprudência adota um posicionamento conservador quanto à imputação de responsabilidade de terceiros vinculados ao fato gerador, para que esta só se configure mediante uma das possibilidades indicadas nos artigos 134 e 135 do CTN.

4.1. A responsabilização dos sócios-gerentes

Como não poderia deixar de ser, no tocante à responsabilização dos sócios em posições de gestão de pessoas jurídicas, adota-se a mesma interpretação restritiva imposta pelo CTN. As situações em que responsabilidade tributária da empresa devedora poderá ser estendida aos sócios estão disciplinadas nos artigos 134 e 135 do CTN⁵.

Como exposto, os sócios terão a responsabilidade objetiva e solidária pelas obrigações tributárias restantes que por ventura não forem quitadas pelo devedor principal quando a sociedade for liquidada. Em compensação, haverá responsabilidade subsidiária por aquelas obrigações em que os sócios, envolvidos com a gestão da pessoa jurídica, tenham agido com excesso de poderes, infração de lei ou em contrariedade ao estatuto.

Com efeito, a questão da responsabilidade de sócios no direito tributário não falta controvérsias. Há anos os contribuintes têm levado essas discussões aos Tribunais Superiores, em busca da unificação da jurisprudência e, conseqüentemente, de maior segurança jurídica.

O Tema 1.209/STJ, por exemplo, que está pendente de julgamento sob a sistemática dos Recursos Repetitivos, busca definir se o incidente de desconsideração da personalidade jurídica (“IDPJ”), previsto nos artigos 133 e seguintes do Código de Processo Civil (CPC), é

⁵ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: [...]

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

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: [...]

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

compatível com o rito da execução fiscal (FRANÇOSO; PLÁ, 2023). Isto é, se para o redirecionamento da Execução Fiscal em face dos sócios, é indispensável a instauração do IDPJ para auferir a ocorrência das hipóteses elencadas no artigo 135 do CTN.

O STJ, em algumas oportunidades, já se debruçou sobre a matéria da responsabilidade dos sócios-gerentes frente ao crédito tributário de pessoa jurídica devedora. No Tema 97/STJ, a Primeira Seção da Corte Superior firmou a tese de que:

“A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa” (BRASIL, 2009).

Referido entendimento também foi sumulado na Súmula nº 430/STJ. Neste caso, a Corte julgou que para o redirecionamento da execução fiscal aos sócios-gerentes da empresa executada, é imprescindível a constatação de que tenham agido com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto.

Na mesma linha é o posicionamento do STF⁶, que no julgamento do supracitado Recurso Extraordinário nº 562.276/PR (Tema 13), fixou a tese de que é “inconstitucional o art. 13 da Lei 8.620/1993, na parte em que estabelece que os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, por débitos junto à Seguridade Social” (BRASIL, 2010, j. em 03/11/2010).

O referido julgado determina que a responsabilização do terceiro só pode ocorrer na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com a Administração Tributária e conquanto que o terceiro tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. Além disso, o STF seguiu o mesmo entendimento já proclamado pelo STJ, no sentido de que a redação do art. 135, III, do CTN aplica-se tão-somente aos sócios gerentes quando constatada a prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. De modo que “apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade”.

Diante disso, a Suprema Corte reputou inconstitucional a vinculação da simples condição de sócio com a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade.

⁶ Na oportunidade do julgamento, o Min. Relator destacou que “o preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.”

Entendeu-se que o pressuposto de fato para a materialização da responsabilidade seria o mesmo que o atribuído no art. 135, III, do CTN, porém com aplicação diversa daquela instituída em lei, o que acarretaria em ofensa ao art. 146, III, da CF.

Não é incomum a jurisprudência rechaçar as tentativas do Fisco de atribuir a responsabilidade automática dos sócios gestores pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica, já que em consonância com os ditames do CTN, é necessário que haja conduta dolosa ou culposa do sócio para que este responda pelas dívidas tributárias.

A título de exemplo, cita-se recente decisão do Tribunal de Justiça de Goiás proferida em ação direta de inconstitucionalidade, que derrubou o inciso XII do artigo 45 da Lei nº 11.651/91 (“Código Tributário do Estado de Goiás”), por entender que o aludido dispositivo instituiu uma nova hipótese de responsabilização de terceiros, não prevista no CTN. O referido dispositivo conferia responsabilidade solidária aos sócios “independentemente de terem ou não agido com dolo específico” (ROSA, 2023).

Bem se vê, portanto, que a jurisprudência vêm reiteradamente vetado a simples condição de sócio como critério válido para atribuição da responsabilidade tributária. É imprescindível que haja a vinculação do sócio com o fato gerador e que este tenha uma conduta dolosa que implique na materialização do fato gerador.

4.2. A responsabilização dos sócios através do arrolamento fiscal

Destarte, frise-se que o STJ já teve a oportunidade de apreciar a legitimidade do arrolamento de bens dos sócios diante de débito de pessoa jurídica, ocasião em que a Primeira Seção firmou entendimento da possibilidade deste procedimento fiscal, desde que devidamente motivado em uma das hipóteses legais de responsabilidade tributária⁷ (BRASIL, 2022, j. em 2/8/2022).

Ocorre que, com frequência, em suas autuações, a autoridade fiscal imputa de maneira arbitrária e indiscriminada a responsabilidade dos sócios com base no artigo 135, III, do CTN, e lavra os “Termos de Sujeição Passiva Solidária”, notificando-os da cobrança tributária lançada em face da empresa-contribuinte. Na mesma oportunidade, é realizada a formalização do termo do arrolamento de bens dos sócios-gerentes, independentemente do devedor principal

⁷ A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já decidiu pela possibilidade do arrolamento de bens do responsável, conquanto esteja motivada em uma das hipóteses legais de responsabilidade tributária, e não em mero inadimplemento do contribuinte. Nesse sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma) Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.580.510/RS. Relator: Ministro Og Fernandes, 02 agosto de 2022.

possuir patrimônio suficiente para arcar com as suas dívidas tributárias.

Isso se dá em razão dos supostos indícios de fraude encontrados pela fiscalização, o que ensejaria, em tese, na responsabilidade dos sócios gestores. Assim, considerando que o arrolamento é um instrumento que recai solidariamente entre contribuinte e seus responsáveis tributários, a indicação de responsabilidade pelo Fisco, ainda que não comprovada, é o bastante para cada sócio ter lavrado contra si um termo de arrolamento fiscal.

Segundo o art. 2^a, II, da Instrução Normativa nº 2.091/2022, caso os devedores sustentem solidariamente a exigência tributária, “os bens e direitos do devedor responsável por crédito tributário cujo valor exceda aos limites estabelecidos no caput deste art igo serão arrolados ainda que o excesso não se verifique em relação ao devedor principal” (BRASIL, 2022).

E, como o arrolamento é um procedimento administrativo de acompanhamento patrimonial, não sendo considerado uma medida onerosa à luz da jurisprudência, como o seria uma cobrança judicial ou constrição de bens, o Fisco utiliza-se deste procedimento para causar constrangimento ao sócio tributário e assim, coagi-lo ao pagamento do tributo.

É comum que o patrimônio das empresas devedoras seja substancialmente superior ao patrimônio das pessoas físicas que nelas atuam como administradoras e diretoras, até em razão de questões operacionais da pessoa jurídica e do ramo específico em que operam. Como se verá, é deste cenário que o Fisco se aproveita para cobrar de forma indireta a tributação devida pela empresa devedora principal.

5. O DESVIO DE FINALIDADE DO ARROLAMENTO E A SUA UTILIZAÇÃO COMO SANÇÃO POLÍTICA

É evidente que se o sujeito passivo principal, cujo patrimônio em regra é muito superior àquele das pessoas físicas gerentes ou administradoras, não teve seus bens arrolados, a presunção legal é de que não há risco concreto de inadimplemento do débito tributário.

Sob essa ótica, e considerando que o arrolamento foi criado como uma forma de garantia do crédito tributário para possibilitar uma cobrança futura, configura-se um verdadeiro abuso e desvio de finalidade quando o Fisco procede com o arrolamento de bens dos sócios diretores como responsáveis tributários, ainda que verificado patrimônio suficiente do sujeito passivo principal para quitar o crédito tributário.

Como todo o ato administrativo, o arrolamento de bens e direitos é regrado pelos 5 princípios administrativos elencados no artigo 37 da CF/88, quais sejam: legalidade,

impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 1988).

No tocante ao princípio da impessoalidade, também conhecido como da finalidade, impõe ao administrador público a prática dos atos administrativos conforme o seu fim legal, isto é, aquele indicado pela norma. Todos os atos administrativos devem observância à sua finalidade, de modo que aquele que se afastar do seu objetivo estará sujeito à invalidação por desvio de finalidade, pois estará a serviço de fim diverso daquele que lhe foi expressamente atribuído (MEIRELLES, 2013, p. 95). Busca-se, portanto, que os atos praticados pelo administrador público sejam realizados não para satisfação do interesse de terceiros, mas sim em prol do interesse público.

Malgrado este princípio dite sobremaneira sobre a impessoalidade dos atos administrativos, ele também dá luz à importância da atuação da administração pública corresponder aos seus objetivos assentados em lei, não podendo deles se desvirtuar. Nessa toada, se o arrolamento foi criado com o fim de garantir o pagamento do crédito tributário, e constatado que a pessoa jurídica contribuinte não apresenta um risco de inadimplência com suas obrigações tributárias, concluir-se-á que o arrolamento perdeu o seu objeto e, conseqüentemente, sua motivação principal.

Este é o motivo pelo qual a Instrução Normativa nº 2.091/22 inovou o ordenamento ao permitir a substituição do bens arrolados dos sócios pelos bens do sujeito passivo principal, ainda que este não se enquadre nos requisitos para o arrolamento. É evidente que não há justificativa razoável para a manutenção do arrolamento de bens do responsável tributário se o sujeito passivo principal é plenamente capaz de arcar com a exigência do tributo.

Com efeito, verifica-se que é praxe da autoridade fiscal, pautada sob a responsabilização solidária, lavrar o termo de arrolamento de bens dos sócios diretores apenas em razão de cargo ocupado por estes no período autuado, em muitos casos sem sequer demonstrar qualquer ocorrência de dolo na sua atuação.

E diante deste cenário, questiona-se: se não há qualquer risco de o devedor principal inadimplir a dívida, por que razão promover o arrolamento de bens do responsável? Não há lógica para tanto que não a de criar constrangimento para o titular dos bens arrolados, compelindo-o assim ao pagamento de suas dívidas para com o Tesouro (MACHADO, 1998, p. 65).

Logo, estabelecida a premissa de que o propósito deste instrumento fiscal é o de garantir o sucesso de uma futura ação executiva, depreende-se que a manutenção do arrolamento de bens do sócio na qualidade de responsável tributário, não detém outra finalidade se não a de constranger individualmente cada devedor.

É deste modo que Receita Federal, sob o pretexto de que o arrolamento não constituiria qualquer prejuízo, pois não acarreta diretamente na indisponibilidade ou na constrição de bens, age indiscriminadamente com o procedimento fiscal, sem a devida e obrigatória ponderação entre a finalidade do ato administrativo e o meio utilizado para tanto, tampouco com a observância aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade.

No tocante ao princípio da razoabilidade, impõe que as autoridades públicas, no exercício da função estatal, ajam com moderação e de forma razoável, limitando o poder discricionário do administrador para evitar excessos e atitudes inadequadas e desprovidas de fundamentação (RESENDE, 1999, p. 56).

O princípio da proporcionalidade, por sua vez, “está direcionado a inibir e neutralizar os abusos do poder público no exercício de suas funções” (PEREIRA, 2022). Em matéria tributária, portanto, a observância desses dois princípios é fundamental para garantir que a autoridade fiscal não aja com excessos e abusos com fins arrecadatórios. Assim leciona o Ministro Luis Roberto Barroso (1996, p. 168):

Há, ainda, um terceiro requisito, igualmente desenvolvido na doutrina alemã, identificado como proporcionalidade em sentido estrito. Cuida-se, aqui, de uma verificação da relação custo-benefício da medida, isto é, da ponderação entre os danos causados e os resultados a serem obtidos. Em palavras de Canotilho, trata-se "de uma questão de "medida" ou "desmedida" para se alcançar um fim: pesar as desvantagens dos meios em relação às vantagens do fim.

Ao se ponderar entre o custo-benefício do arrolamento administrativo de bens, concluir-se-á que não é proporcional o seu ensejo nas circunstâncias em que o sujeito passivo principal é plenamente capaz de satisfazer o crédito tributário. Ou seja, os danos causados pelo arrolamento (violação ao direito de propriedade, violação ao sigilo fiscal, etc) formalizado contra o devedor solidário não justificam os frutos (acautelar uma dívida que já era solvível), tornando a medida infrutífera e excessiva.

Em primeiro lugar, porque o Fisco deve, no exercício de suas atribuições, respeitar os direitos individuais, nos termos do artigo 145, § 1º da CF/88. E, como demonstrado no tópico 3, o arrolamento traz consigo severas consequências para o titular dos bens arrolados, já que na realidade configura uma indisponibilidade de bens, ainda que não no âmbito jurídico. Logo, o arrolamento de devedor solidário respaldado na responsabilidade do art. 135, III, do CTN, deveria ser utilizado pela autoridade fiscal como medida excepcionalíssima, cabível apenas quando constatados fortes indícios de fraude pelo sócio-gestor e referete aos débitos em que o contribuinte não consiga suportar o encargo tributário.

Em segundo lugar, a legislação confere à autoridade fiscal instrumentos idôneos para a exigência dos débitos, não podendo esta se valer de formas indiretas e injurídicas de coerção, sob pena de violar o princípio do devido processo legal (art. 5º, inciso LIV, da CF/88). Este princípio é de suma importância para manutenção de um Estado Democrático de Direito, pois visa garantir o controle de legalidade dos atos do Poder Público, mormente em face da privação de liberdade do indivíduo ou da restrição de seus bens (BRASIL, 1988).

Deste cenário também ocorre a violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, inciso LV, da CF/88), o qual prevê 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” (BRASIL, 1988).

Conforme já explorado acima, ao que se refere ao procedimento do arrolamento de bens, por ser considerada uma medida não onerosa, os meios administrativos em que o sujeito passivo pode se socorrer são menos eficazes (não possuem efeito suspensivo, por exemplo) do que aqueles disponíveis como defesa diante de uma cobrança tributária. Dessa forma, tendo-se em vista a indisponibilidade de fato dos bens arrolados perante o mercado imobiliário, percebe-se que o arrolamento produz uma restrição de bens, ainda que indireta, da qual o devedor sequer terá a oportunidade de contestar ou impedir antes da sua realização.

Em terceiro e último lugar, ao se proceder com o arrolamento sem que haja o risco de inadimplemento do contribuinte, estar-se-á conferindo a este instrumento finalidade alheia àquela atribuída em lei. E o que é mais grave: com o único propósito de forçar o pagamento do tributo, utilizando do arrolamento como uma verdadeira sanção política.

A situação é ainda mais gritante ao se verificar que o sócio é, por muitas vezes, responsabilizado única e exclusivamente em função de seu cargo dentro da organização da empresa. Ou seja, não só o Fisco está se valendo de uma sanção política – prática vedada pelo STF - como também aplica essa sanção perante terceiro sequer vinculado ao fato gerador.

O termo “sanção política” pode ser entendido como proibições impostas ao sujeito passivo, para indiretamente pressioná-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras (MACHADO, 1998, p. 46-47).

Cabe lembrar que tanto a jurisprudência como a doutrina pátria há anos vedam o uso da sanção política como meio arrecadatório para a autoridade fiscal. O STF já manifestou diversas vezes ser ilegítimo o uso de meios indiretos de coerção pelo Estado como instrumento para facilitar a arrecadação tributária, afastando o desígnio da administração pública de forçar o contribuinte a adimplir suas obrigações fiscais eventualmente em atraso, mediante interdição

ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional. (BRASIL, 2014, j. em 29/05/2014).

Nesse sentido, a Suprema Corte, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 565.048 (Tema 31) fixou a tese de que “É inconstitucional o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo – “sanção política””(BRASIL, 2014).

Igualmente, pode-se citar ainda a Súmula 70/STF, a qual dispõe que “é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo” (BRASIL).

O poder de tributar do Estado é diametralmente oposto ao poder de inviabilizar os direitos constitucionalmente assegurados ao contribuinte (ADI 2.551 MC-QO, 2003, j. em 02/04/2003). Por isso, não pode o Fisco frustrar o exercício do direito de propriedade do responsável tributário mediante a imposição de restrições desarrazoadas, a fim de coagir o devedor a satisfazer os débitos tributários.

Deveras, o estrago é tamanho que o legislativo já está se movimentando para corrigir a “carta branca” dada ao Fisco para o arrolamento de bens. Atualmente, tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 2908/22, cujo objetivo é impedir que o Fisco Federal persiga com o arrolamento de bens contra administradores e diretores de empresas que possuem patrimônio próprio suficiente para satisfação do débito tributário (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2023).

O PL também prevê que a autoridade fiscal só poderá requerer a medida cautelar contra o responsável se o patrimônio do devedor principal não for suficiente para satisfação do débito tributário. O autor do PL, Deputado Arnaldo Jardim, defende na justificção do projeto que “pretende-se que o arrolamento de bens e direitos e a medida cautelar fiscal cumpram a sua finalidade, de forma razoável e proporcional aos fins que se pretende alcançar com esses institutos, sem que isso acarrete excesso de garantia do crédito tributário.” (JARDIM, 2022, p. 8-9).

O projeto de lei, se aprovado, assentará a invalidade do uso do arrolamento de bens do responsável tributário solidário de forma automática e desnecessária, e assim, colocará fim à discussão que há anos é enfrentada no judiciário. Sua concretização será um verdadeiro marco no que toca à responsabilização tributária, garantindo a proteção aos princípios da liberdade econômica e dos direitos individuais.

6. A JURISPRUDÊNCIA NO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

Com toda a problemática delineada alhures, buscou-se entender qual o entendimento

jurisprudencial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (“TRF-3”) em face deste imbróglio jurídico.

A presente pesquisa não tem condão de ser exaustiva sobre o tema, mas apenas visa um exame mais aprofundado e atualizado da discussão em tela. Para tanto, foram levantados julgados no site do TRF3 com base na pesquisa das expressões “arrolamento” e “responsabilidade” dos últimos 3 anos, ou seja, de outubro de 2023 a janeiro de 2021, para a análise comparativa da evolução jurisprudencial.

Frise-se que a pesquisa engloba tão somente os julgados em que, no mérito, se discute o arrolamento de bens do responsável solidário na hipótese de o devedor principal possuir patrimônio suficiente para assumir a dívida tributária. Acórdãos que tratem somente da responsabilidade tributária, de outras discussões paralelas ou de questões meramente processuais não foram considerados para fins deste estudo.

Foram apurados 22 acórdãos que tratam do tema, com um total de 14 destes se resultado de forma desfavorável ao responsável tributário, i.e. em que o arrolamento foi reputado válido e mantido. De outra ponta, 8 acórdãos reputaram indevido o arrolamento nesses termos e determinaram o seu cancelamento junto a Receita Federal.

Com efeito, desde julho de 2022, verificou-se um aumento substancial do número de julgados em que se afastava o procedimento fiscal em face dos sócios-gestores, em razão da suficiência demonstrada pelo devedor principal.

Um recente acórdão levantado, a partir do exame da documentação acostada aos autos, verificou que a empresa autuada, devedora principal, possui patrimônio muito superior ao valor da dívida, e entendeu ser indevido o arrolamento dos bens do responsável tributário (BRASIL, 2023, j. em 06.06.2023).

A controvérsia foi bem delineada nas palavras do Desembagador José Carlos Francisco:

Ainda que o arrolamento não impeça a disposição dos bens, revela-se o interesse processual da impetrante, pois é certo que, em decorrência de sua averbação no registro público competente, **terceiros podem evitar de adquiri-los, diante do receio de que a validade do negócio jurídico correspondente venha, eventualmente, a ser questionada pela credora, no caso a União.** Em outras palavras, **trata-se de medida que pode dificultar, ainda que indiretamente, a livre disposição do patrimônio.** Portanto, nesse contexto, deve ser rejeitada a alegação da União (BRASIL, 2022, j. em 05.05.2022, grifos nossos).

Em outro julgado, embasado no princípio da razoabilidade⁸, decidiu-se que não estaria configurada a hipótese autorizadora do arrolamento de bens prevista no art. 64 da Lei nº 9.532/1997, se constatado que a dívida não ultrapassa 30% do patrimônio do sujeito passivo principal, sendo imperioso afastar a medida em face dos co-devedores neste caso.

Assim, percebe-se uma lenta evolução no entendimento das Turmas do Tribunal Federal de São Paulo, conforme é feita uma análise mais aprofundada do contexto fático (patrimônio do sujeito passivo principal) e dos efeitos reflexos dessa medida administrativa (indisponibilidade indireta dos bens), o que por sua vez, tornou o cenário jurisprudencial ainda mais dividido. Na 6ª Turma, por exemplo, foram encontrados acórdãos em que os julgadores se posicionaram de maneira diametralmente oposta, em um período de apenas 6 meses de diferença (BRASIL, 2022).

Não obstante, verificou-se que 54% dos acórdãos levantados entendeu pela natureza não onerosa do arrolamento, haja vista que “o referido procedimento administrativo consiste em mero inventário ou levantamento dos bens do contribuinte, destinado a verificar o seu patrimônio” (BRASIL, 2021, j. 09/03/2021).

Significa que em 54% dos acórdãos do tema, a questão foi analisada e julgada estritamente sob a perspectiva da ótica jurídica, desconsiderando, portanto, as repercussões econômicas e sociais decorrentes do manejo indevido deste procedimento administrativo.

Entende-se que a análise da matéria nesses termos é insuficiente para a devida prestação jurisdicional da qual Estado é incubido, ou seja, na sua obrigação de achar uma solução justa e conforme os preceitos do ordenamento jurídico.

A função do magistrado, enquanto intérprete e aplicador do direito, é justamente a de garantir a efetividade da lei, sem que se perca de vista os princípios constitucionais e os direitos individuais. Em outras palavras, o exercício do julgador não está limitado a palavra fria da lei, ele há de se atentar e antever os efeitos práticos transportados para a realidade do contribuinte.

Não suficiente isto, ainda salta aos olhos o fato de, dentre os acórdãos que entenderam pela legalidade do procedimento fiscal, a justificarem ante a necessidade primária da solvência

⁸ De acordo com a Desembargadora Relatora, como a Lei não especifica a forma de apuração do comprometimento patrimonial na hipótese de existência de devedores solidários, a multiplicação do valor da dívida pelo número de devedores solidários seria desarrazoada. BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (4. Turma). Apelação Cível nº 5035299-29.2021.4.03.6100. Relator: Desembargador Federal Marli Marques Ferreira, 15 de março de 2023.

do crédito tributário⁹ (BRASIL, 2023, j. em 15.08.2023).

O referido acórdão atestou a legalidade do arrolamento de bens com base em três fundamentos: (i) o STJ já se pronunciou sobre a possibilidade do arrolamento de bens do responsável tributário; (ii) o limite de 30% previsto em lei deve ser considerado individualmente e; (iii) o acompanhamento do patrimônio de todos os sujeitos passivos seria necessário para evitar burlações e fraudes à tributação.

Deve-se apresentar críticas a decisões como a acima por dois motivos:

O primeiro, já exposto acima, é a problemática de o julgador não examinar a questão para além do que expressamente disciplina a lei, isto é, sem considerar o intuito final do arrolamento e a sua correlação com os seus efeitos práticos.

Não obstante, é apreensivo que o julgador considere que a medida não seria excessiva ou irrazoável tendo em vista a sua finalidade maior de evitar a dilapidação do patrimônio do devedor e garantir a arrecadação tributária. Por certo que a supremacia do interesse público sobre o privado, apesar de ser um elemento fundamental para legitimidade do exercício do Fisco nos interesses da Administração Pública, não pode servir como embasamento para abusos e ilegalidades perpetrados pela autoridade fiscal, nem pelo Fisco e tampouco pelo Poder Judiciário.

Se observa, portanto, uma conduta verdadeiramente omissiva por parte dos órgãos julgadores do TRF3, haja vista que, com base em uma análise rasa e supérflua da discussão, e a despeito das alegações da prejudicialidade do arrolamento no âmbito prático, o consideram legal e inofensivo ao titular, por não haver alteração na condição jurídica do bem.

Todavia, como se sabe, “cabe ao intérprete da lei construir o sentido da norma, perseguindo um ideal de justiça transcendente à aplicação literal da norma, não sendo conivente com a opressão, assumindo uma postura responsável pelas conseqüências de sua decisão” (RADAELLI, 2002, p. 195).

Nesse sentido, se o texto legal abre margem para abusos e excessos na atuação do Fisco e para o emprego de medidas desproporcionais causadoras de violações aos direitos dos contribuintes e responsáveis tributários, cabe ao operador de direito restringi-los, e jamais anuir com a situação simplesmente em razão da supremacia do interesse público.

⁹ Defendeu-se que, além da solidariedade imposta pela legislação em vigor, a medida seria necessária e não configuraria excesso de garantia, haja vista o aparente intuito de burlar a tributação devida. Portanto, seria legítimo o acompanhamento do patrimônio de todos os sujeitos passivos dos tributos, pois estar-se-ia mitigando os riscos de os envolvidos realizarem a transferência de propriedade dos bens ou com uma reorganização societária para se esquivar do encargo tributário. Veja-se: BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (6. Turma). Apelação Cível nº 5003347-20.2021.4.03.6104. Relator: Desembargador Federal Luis Antonio Johanson Di Salvo, 15 de agosto de 2023.

Apesar da evolução jurisprudencial em relação à matéria, fato é que as pessoas físicas responsabilizadas por débitos de terceiros mediante o arrolamento de bens ainda enfrentam um cenário adverso e incerto para discutir o procedimento administrativo.

Logo, constata-se que atualmente, a insegurança jurídica prospera no TRF3 no tocante às controvérsias do arrolamento administrativo de bens do sócio-gestor como responsável tributário, pois ainda não há entendimento pacificado nas Turmas julgadoras.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O arrolamento fiscal de bens e direitos é um instrumento legal e legítimo de monitoramento patrimonial do sujeito passivo, cujo objetivo é a garantia de solvência do crédito tributário. Este instrumento, contudo, deve ser manejado com cautela pela administração pública, pois importa em sérias consequências ao titular dos bens arrolados, como a publicidade de informações sigilosas do devedor e a decorrente indisponibilidade indireta dos bens arrolados.

Assim, considerando a finalidade do arrolamento, qual seja, a de garantir os meios para pagamento do débito tributário pelo sujeito passivo, vê-se descabida e excessiva sua formalização frente ao sócio diretor, na figura de responsável tributário pelo art. 135, III do CTN. Na prática, o arrolamento fiscal transforma-se em munição para coagir o sócio da empresa devedora principal a quitar a dívida junto ao Poder Público, desvirtuando o propósito acautelar da medida, para que esta converta-se em uma severa sanção política aos devedores, em completa violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Diante disso, a jurisprudência do TRF3, embora tenha paulativamente alterado seu entendimento nos últimos anos para vedar o arrolamento nestas circunstâncias, ainda apresenta um posicionamento incerto sobre o tema, com a preponderância de julgados desfavoráveis ao sujeito passivo.

O judiciário, ao permitir a atuação abusiva do Fisco no tocante a responsabilização automática dos sócios gerentes pelas dívidas do devedor principal, bem como ao emprego do arrolamento de bens como medida indireta para forçar o pagamento do tributo, falha em seu papel como administrador da justiça e garantidor dos direitos fundamentais.

Existe, portanto, uma incerteza jurídica no TRF-3 quanto a validade do arrolamento fiscal formalizado em face do sócio-diretor de maneira solidária. Referida insegurança só se resolverá se os julgadores, para além de realizarem um raso exame quanto à natureza jurídica acautelar do arrolamento, se aprofundem de sua finalidade instituída em lei e quanto aos efeitos

práticos de sua manutenção na esfera econômica dos co-devedores.

Caso contrário, restará ao legislativo alterar a Lei nº 9.532/1997, para expressamente vedar o arrolamento de bens dos responsáveis tributários se constatado suficiente o patrimônio do devedor principal, para enfim encerrar a discussão e oferecer segurança jurídica aos sócios-gerentes.

8. Referências Bibliográficas

ABRÃO, Carlos Henrique. **Da ação cautelar fiscal (Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992) e do arrolamento de bens (Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997)**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, 271 p.

BARROSO, Luís Roberto. **Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Revista de Direito do Ministério Público, 1996, p. 160-175. Disponível em: https://www.mprj.mp.br/documents/20184/2856472/Luis_Roberto_Barroso.pdf. Acesso em 17 out 2023.

BENNINI, Antonio Augusto. **Arrolamento fiscal de bens e direitos: política pública eficaz de combate à sonegação fiscal – estudo comparativo da legislação à luz da jurisprudência**. Dissertação (XLI Congresso Nacional dos Procuradores dos Estados e do DF). Campinas. Disponível em: https://www.apesp.org.br/comunicados/images/tese_bennini051015.pdf. Acesso em 10 set 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.532**, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília: 1997. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm. Acesso em 11 set 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 10 set 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.190.872/RJ**. Relator: Ministro Humberto Martins, 12 de abril de 2012. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=1137057&num_registro=201000762161&data=20120419&peticao_numero=201000238311&formato=PDF. Acesso em 08 set 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 2091**, de 22 de junho de 2022. Estabelece requisitos para arrolamento de bens e direitos e define procedimentos para a formalização de representação para propositura de medida cautelar fiscal. Brasília: 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=124573>. Acesso em 11 set 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1565**, de 11 de maio de 2015. Estabelece

procedimentos para o arrolamento de bens e direitos e representação para propositura de medida cautelar fiscal. Brasília: 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=63953>. Acesso em 11 set 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 03 out 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma) **Agravo Regional no Recurso Especial nº 1.313.364/SC**. Relator: Ministro Humberto Martins, 05 de maio de 2015. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=1403415&num_registro=201200485234&data=20150511&peticao_numero=201500135658&formato=PDF. Acesso em 05 set 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (3. Turma) **Apelação Cível nº 5002007-44.2021.4.03.6103**. Relator: Desembargador Federal Nery Da Costa Junior, 06 de junho de 2023. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=ea5b4573966f0e840c0bb62826eddb949822e082e4c9050a14664482e1db782d9ce5984ac334a10f5328eb573e22b9d4e31363fbec50d6fc&idProcessoDoc=275030260&codigo=>. Acesso em 20 out 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (4. Turma). **Apelação Cível nº 5035299-29.2021.4.03.6100**. Relator: Desembargador Federal Marli Marques Ferreira, 15 de março de 2023. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=aed288f016ea589c13653da02c406ef4924b92eb3b690d6d23a5c030639e518143eb48c433366afcdc57ce0f06ea62db47653636dc2f9deb&idProcessoDoc=271322068&codigo=>. Acesso em 03 nov 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (1. Turma) **Apelação nº 5002654-89.2019.4.03.6109**. Relator: Desembargador Federal Valdeci Dos Santos, 09 de março de 2021. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=94a0d43558fd73a70c0bb62826eddb949822e082e4c9050a14664482e1db782d9ce5984ac334a10f5328eb573e22b9d4e31363fbec50d6fc&idProcessoDoc=153811002&codigo=>. Acesso em 20 out 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (2. Turma) **Apelação Cível nº 5001678-86.2018.4.03.6119**. Relator: Desembargador Federal Jose Carlos Francisco, 05 de maio de 2022. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=87ad9c5581d16ff2ddb44deb6e04e4129822e082e4c9050a14664482e1db782d9ce5984ac334a10f5328eb573e22b9d4e31363fbec50d6fc&idProcessoDoc=256839641&codigo=>. Acesso em 21 out 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (6. Turma). **Apelação Cível nº 5003347-20.2021.4.03.6104**. Relator: Desembargador Federal Luis Antonio Johonsom Di Salvo, 15 de agosto de 2023. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSem>

[LoginHTML.seam?ca=d00a5d995a58597cc1be37ccb53614c59822e082e4c9050a14664482e1db782d9ce5984ac334a10f5328eb573e22b9d4e31363fbec50d6fc&idProcessoDoc=278458513&codigo=](https://loginhtml.seam?ca=d00a5d995a58597cc1be37ccb53614c59822e082e4c9050a14664482e1db782d9ce5984ac334a10f5328eb573e22b9d4e31363fbec50d6fc&idProcessoDoc=278458513&codigo=). Acesso em 22 out 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.397**, de 6 de janeiro de 1992. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Brasília: 1992. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8397.htm. Acesso em 16 out 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção) **Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 815629 / RS**. Relator: Ministra Eliana Calmon, 11 de outubro de 2006. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=655438&num_registro=200601384819&data=20061106&formato=PDF. Acesso em 10 out 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (3. Turma). **Apelação Cível nº 5004452-66.2020.4.03.6104**. Relator: Desembargador Federal Antonio Carlos Cedenho, 30 de junho de 2022. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalleProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=59a455d160acbff758cecaec707961a613cb9e1e0c7af619fa84d033b4753b14df9892fde05224148454722ec530fd4258d70c70c6d1cc99>. Acesso em 14 out 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.276/PR**. Relator: Ministra Ellen Gracie, 03 de novembro de 2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&classe=RE&numero=562276#>. Acesso em 13 out 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília: 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 18 out 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial nº 1101728 / SP**. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, 11 de março de 2009. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864597&num_registro=200802440246&data=20090323&formato=PDF. Acesso em 14 out 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma) **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.580.510/RS**. Relator: Ministro Og Fernandes, 02 agosto de 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=160691649®istro_numero=201600248470&peticao_numero=201900470904&publicacao_data=20220809&formato=PDF. Acesso em 24 set 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 374.981/RS**. Relator: Ministro José Celso de Mello Filho, 28 de março de 2005. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&classe=RE&numero=374981#>. Acesso em 17 out 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 565.048/RS**. Relator: Ministro Marco Aurélio, 29 de maio de 2014. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=266641559&ext=.pdf>. Acesso em 17 out 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 70**. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1963]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2194>. Acesso em 19 out 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 430**. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2010]. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. Acesso em 19 out 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551 MC-QO**. Relator: Ministro José Celso de Mello Filho, 02 de abril de 2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266148>. Acesso em 18 out 2023.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto altera regra de arrolamento de bens de contribuinte e ação cautelar**. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/934869-projeto-altera-regra-de-arrolamento-de-bens-de-contribuinte-e-acao-cautelar/>. Acesso em 16 out 2023.

FRANÇOSO, Thais Folgosi; PLÁ, Carlos Eduardo Borghi. **O tema 1209 do STJ e a responsabilização de sócios por dívida tributária**. Migalhas, 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/395535/tema-1209-do-stj-e-a-responsabilizacao-de-socios-por-divida-tributaria>. Acesso em 17 out 2023.

GOVERNO FEDERAL. **Aspectos gerais sobre o sigilo fiscal**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/sigilo-fiscal/aspectos-gerais-sobre-o-sigilo-fiscal>. Acesso em 19 out 2023.

JARDIM, Arnaldo. **Projeto de Lei nº 2908/2022**. Altera as Leis nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com o objetivo de evitar o excesso de garantia no âmbito da medida cautelar fiscal e do arrolamento de bens e direitos. Brasília: 2022. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2220176&filenome=PL%202908/2022. Acesso em 16 out 2023.

Lui, A. P.; Engelberg, R. T. M.; Oliveira, E. L.; Brunelli, L. D.; **RFB edita instrução normativa para regular arrolamento de bens e direitos e cautelar fiscal**. Disponível em: <https://www.mattosfilho.com.br/unico/rfb-arrolamento-cautelar-fiscal/>. Acesso em 23 ago 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, 560 p.

MACHADO, Hugo de Brito. O Arrolamento de bens do contribuinte. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 63-72.

MACHADO, Hugo De Brito. **Sanções Políticas no Direito Tributário**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário n° 30, 1998, p. 46-49.

MANSIN, Paulo Eduardo. **Responsabilidade tributária: interesse comum, prova de excessos ou infração**. Revista Consultor Jurídico, 2022. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2022-nov-21/paulo-eduardo-mansin-prova-atos-excesso-ou-infracao2>. Acesso em 13 out 2023.

MARINS, James. As microrreformas do Processo Tributário, o Arrolamento Administrativo e a Medida Cautelar Fiscal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 91-104.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. 925 p.

RADAELLI, Samuel Mânica. O operador do direito e seu papel de intérprete da lei. *In*: LUCAS, Douglas Cesar. **Direito em debate**. Unijuí: Curso de Graduação em Direito da Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, 2002. p. 193-195.

RESENDE, Antônio José Calhau. O princípio da razoabilidade dos atos do poder público. Minas Gerais: Revista do Legislativo, 1999, p. 55-58. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/bitstream/11037/1176/3/1176.pdf>. Acesso em 01 nov 2023.

Retirada de recursos da caderneta de poupança tem impactado principal fonte de financiamento de imóveis no Brasil. Associação Brasileira das Entidades de Crédito Imobiliário e Poupança ABECIP, 2023. Disponível em: https://www.abecip.org.br/imprensa/noticias/retirada-de-recursos-da-caderneta-de-poupanca-tem-impactado-principal-fonte-de-financiamento-de-imoveis-no-brasil-g1#:~:text=do%20mercado%20imobili%C3%A1rio._Dados%20da%20Associa%C3%A7%C3%A3o%20Brasileira%20das%20Entidades%20de%20Cr%C3%A9dito%20Imobili%C3%A1rio%20e,no%20mesmo%20per%C3%ADodo%20de%202022. Acesso em 05 nov 2023.

ROSA, Arthur. **TJGO derruba responsabilização automática de sócio por dívida**. São Paulo: Valor Econômico, 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2023/10/22/tjgo-derruba-responsabilizacao-de-socio-por-divida.ghtml>. Acesso em 20 out 2023.

PEREIRA, Tiago Anildo. **O princípio da proporcionalidade e seus fundamentos tributários**. Revista Consultor Jurídico, 2022. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-dez-18/tiago-pereira-proporcionalidade-fundamentos-tributarios#_ftn7. Acesso em 18 set 2023.

WASSERMAN, Rafael. MINATEL, Gustavo Froner. **O Arrolamento de Bens e Direitos e o Sigilo Fiscal**. Rio de Janeiro: Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, 2010. p. 309-319. Disponível em: <https://www.jfrj.jus.br/sites/default/files/revista-sjrj/arquivo/164-732-4-pb.pdf>. Acesso em 22 mai 2023.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Sarah Birenbaim dos Santos, discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31960261, período matutino, turma 10°C , tendo realizado o TCC com o título: “Do arrolamento fiscal de bens e indevida responsabilização dos sócios-gerentes à luz do art. 135 do CTN: Uma análise jurisprudencial do TRF3” sob a orientação do(a) Professor Dr. Caio Takano

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 10 de novembro de 2023 .



Assinatura do discente