# A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ESPÓLIO

Florianópolis, 2023

# A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ESPÓLIO

# Resumo:

O artigo investiga a origem da exigência jurisprudencial de citação prévia do executado falecido para o redirecionamento da execução fiscal em face do espólio à luz das razões de decidir do STJ e da legislação aplicável. Considerando a importância do desenvolvimento de novas estratégias para a recuperação de créditos em execução fiscal, o artigo avalia a possibilidade de aplicação das regras materiais de direito tributário sem a exigência imposta acriticamente pela jurisprudência dominante.

# Introdução

A responsabilidade tributária é ferramenta de suma utilidade para a recuperação de ativos pela Fazenda Pública. A previsão das diversas espécies de responsabilidade pelo Código Tributário Nacional, contudo, é lacônica em relação a determinados aspectos que a prática cotidianamente apresenta.

Não é incomum no cotidiano das milhares de execuções fiscais conduzidas pelas Fazendas Públicas que o devedor principal venha a falecer no curso do processo executivo. Também é corriqueiro que haja o redirecionamento da execução fiscal em face de sócio com poderes de administração, na forma do art. 135, III do Código Tributário Nacional, e, ao longo da execução redirecionada, haja o falecimento do sócio que fora incluído polo passivo do executivo fiscal.

A morte é fato jurídico que tem efeitos previstos em lei. No caso, ao que interessa à presente análise, a *responsabilidade por sucessão*, prevista no art. 131, III do Código Tributário Nacional. Entretanto, também não é incomum no contencioso fiscal a existência de decisões que impedem a sucessão legal em função de *requisitos processuais*.

A jurisprudência apenas admite a responsabilidade por sucessão quando a pessoa natural devedora já integra a relação processual. Esse posicionamento da jurisprudência, contudo, cria um obstáculo à recuperação de créditos pela Fazenda Pública que fica à mercê de uma diligência processual para aplicar regra material de direito tributário prevista em lei.

Este trabalho se debruça sobre a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal em face do espólio do devedor principal ou, ainda, em face do espólio do sócio responsável pelo devedor principal. Mais do que isso, o presente tem por escopo investigar as razões de decidir dos precedentes mais recorrentes sobre o tema e que cristalizaram o entendimento de que o redirecionamento da execução em face do espólio *depende* da citação prévia do *de cujus*.

# A tortuosa trajetória da matéria no Superior Tribunal de Justiça

O tema do redirecionamento da execução fiscal em face do espólio possui longo histórico no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. A solução adotada pela Corte no presente cenário é singela: admite-se a inclusão da universalidade no polo passivo da execução, desde que o *de cujus* tenha sido previamente citado no processo de execução.

Veja, a propósito, a ementa do acórdão, cujo julgamento ocorreu já em 2022 e representa a posição atual do Tribunal da Cidadania:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O ESPÓLIO. FALECIMENTO DO CONTRIBUINTE ANTES DA CITAÇÃO NO FEITO EXECUTIVO. NÃO CABIMENTO. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. INADEQUADA AO CASO CONCRETO.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II – O redirecionamento da Execução Fiscal contra o espólio é cabível quando **o falecimento do contribuinte ocorre após a sua citação nos autos do feito executivo**. Precedentes.

III – Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero improvimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

IV – Agravo Interno improvido.

*(STJ - AgInt no REsp: 1955336 PB 2021/0254043-2, Relator: Ministra REGINA HELENA COSTA, Data de Julgamento: 21/03/2022, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 25/03/2022) (n.g.)*

A análise da ementa não expõe as razões para a fixação deste corte temporal (*após a citação*) para fins de redirecionamento ao espólio. Como a matéria encontra-se pacificada na Corte, a Ministra Relatora limitou-se a invocar precedentes anteriores, não se sentindo obrigada a apontar a legitimidade do critério. Logo, a única maneira de averiguar a origem da orientação é mediante o exame das decisões arroladas como representativas da posição do STJ.

Nesse sentido, em seu voto, que foi acolhido pelos seus pares, a Ministra Regina Helena Costa apontou como precedente o Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 1.280.671/MG, de relatoria da Ministra Assusete Magalhães, julgado em 11/09/2018.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ALEGADA OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL PROPOSTA CONTRA **PESSOA FALECIDA ANTES DO AJUIZAMENTO DA AÇÃO E DA PRÓPRIA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.** ALTERAÇÃO DO POLO PASSIVO PARA O ESPÓLIO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 392/STJ. ACÓRDÃO EM SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. APLICAÇÃO DA SÚMULA 568/STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão publicada em 03/05/2018, que julgara recursos interpostos contra acórdão e decisão publicados na vigência do CPC/2015.

II. Não há falar, na hipótese, em violação ao art. 1.022 do CPC/2015, porquanto a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, de vez que os votos condutores do acórdão recorrido e do acórdão proferido em sede de Embargos de Declaração apreciaram fundamentadamente, de modo coerente e completo, as questões necessárias à solução da controvérsia, dando-lhes, contudo, solução jurídica diversa da pretendida.

III. O Tribunal de origem manteve a sentença que julgara extinta a Execução Fiscal, com base no art. 267, inciso VI e § 3º, do CPC/73, porquanto o *executado* falecera anteriormente ao ajuizamento da Execução Fiscal e à própria constituição do crédito tributário.

IV. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que **o redirecionamento da Execução Fiscal contra o espólio somente pode ser levado a efeito quando o falecimento do contribuinte ocorrer após sua citação, nos autos da Execução Fiscal,** não sendo admitido, ainda, quando o óbito do devedor ocorrer em momento anterior à própria constituição do crédito tributário. Precedentes do STJ (AgRg no AREsp 373.438/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 26/09/2013; AgRg no AREsp 324.015/PB, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 10/09/2013; REsp 1.222.561/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 25/05/2011).

V. Nos termos da Súmula 392/STJ, "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".

VI. Hipótese em que não houve o aperfeiçoamento da relação processual executiva, com a citação do executado, que falecera antes mesmo do ajuizamento da execução fiscal e da constituição do crédito tributário. Aplicação da Súmula 392/STJ e do entendimento consubstanciado no REsp 1.045.472/BA, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC/73 (Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 18/12/2009).

VII. Agravo interno improvido.

*(STJ - AgInt no AREsp: 1280671 MG 2018/0090396-5, Relator: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Julgamento: 11/09/2018, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/09/2018) (n.g.)*

Novamente, não houve exposição dos fundamentos jurídicos da distinção, mas a leitura da ementa, além de trazer precedentes mais antigos para continuar a averiguação, revela um problema que permanece por toda a cadeia de decisões: *a diferença de questões fáticas e jurídicas tratadas*. De fato, no acórdão acima colacionado, a execução fiscal fora proposta em momento posterior à própria morte do devedor original. Nessa situação, a controvérsia não reside na possibilidade de redirecionamento mesmo com a ausência de citação prévia, mas com a própria legitimidade do espólio para integrar o polo passivo. Dessa forma, a invocação desta decisão como fundamento de decidir do primeiro julgado revela um vício à luz do sistema de precedentes.

Esse fator é agravado pela constatação de que nenhuma das decisões citadas, que remontam aos anos de 2013 e 2011, tratam especificamente do tema em exame. Assim, em ordem cronológica inversa, o acórdão proferido no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 373.438, de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, limita-se a invocar a jurisprudência da Corte de impossibilidade de redirecionamento quando o falecimento for anterior à constituição do crédito tributário. Nesse cenário, sequer a execução tinha sido proposta, o que mostra afastamento ainda maior da hipótese em exame. Por sua vez, o Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 324.015, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, há enunciação do entendimento atual do STJ, com a citação como corte temporal para o redirecionamento, mas novamente os precedentes citados referem-se a processos em que o devedor falecera antes mesmo da constituição do crédito e inscrição em dívida ativa.

Por fim, no RESP 1.222. 561, o momento da diligência citatória aparece como *obiter dictum* no voto do Relator. As discussões partiram do pressuposto fático de que a execução foi proposta após o óbito do devedor. Nesse sentido, curioso destacar que, no RESP 1.222.561, o Ministro Castro Meira abriu divergência com o relator, por entender que, ainda que houvesse o falecimento em momento anterior ao ajuizamento da execução, o redirecionamento ao espólio seria admitido. O voto se baseou em duas premissas: (i) o espólio é tão somente uma universalidade, não sendo, portanto, o caso de alteração do sujeito passivo e (ii) entendimento diverso colocaria demasiado ônus sobre a Fazenda, em um cenário que não ocorre a baixa no CPF. Tais argumentos irão se mostrar relevantes ao se abordar as críticas ao posicionamento atual do STJ. Contudo, a questão da citação somente é abordada em *obiter dictum*, cuja enunciação não se confunde com as razões de decidir, em especial porque não houve deliberação sobre a matéria.

Mesmo quando relegada a essa posição de subordinação, não há motivação para a adoção do critério. Nessa toada, ilustra-se com trecho do voto do Ministro Mauro Campbell, Relator do Recurso Especial 1.222.561, que integra a cadeia de precedentes citados:

Naturalmente, sendo o espólio responsável tributário na forma do art. 131, III, do CTN, a demanda originalmente ajuizada contra o devedor com citação válida pode a ele ser redirecionada quando a morte ocorre no curso do processo de execução, o que não é o caso dos autos.

Note-se que a afirmativa, tomada em sua literalidade, sequer afasta a possibilidade de redirecionamento quando a propositura da execução fiscal é anterior à morte do devedor. Afinal, apesar de não ter havido a angularização da relação processual pela citação, a ação foi proposta em face do réu correto e o processo já produz efeitos mesmo sem a participação do sujeito passivo[[1]](#footnote-2). Por sua vez, a responsabilidade tributária do espólio, com base no artigo 131, III, CTN, é uma situação jurídica incontroversa, mas não tem pertinência com o estabelecimento da diligência citatória como marco temporal relevante.

Na prática, portanto, apesar de a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ser consolidada no sentido de que o redirecionamento da execução em face do espólio depende da efetivação anterior da citação, na prática, a Corte nunca enfrentou de maneira explícita a questão. Ao revés, as decisões atuais baseiam-se em precedentes que não abordaram o tema ou o fizeram de maneira tangencial.[[2]](#footnote-3) Assim, a trajetória da matéria não deixa de ser tortuosa, tendo em vista a contínua desconsideração das verdadeiras razões de decidir e da situação de fato que motivaram a prolação dos precedentes citados diuturnamente.

# A incongruente exigência de citação prévia do *de cujus* para redirecionamento da execução fiscal em face do espólio

Embora a jurisprudência do STJ tenha se consolidado no sentido de apenas admitir o redirecionamento da execução fiscal em face do espólio após a *efetiva citação do de cujus*, evidenciou-se no capítulo anterior que o racional utilizado foi extraído de fatos que não necessariamente representam a totalidade dos casos enfrentados pela Fazenda Pública e, mais do que isso, remontam à hipóteses distintas (morte anterior ao ajuizamento do executivo ou antes mesmo da constituição do crédito tributário).

A toda evidência, os tribunais fazem a exigência de prévia citação a fim de ampliar a eficácia subjetiva da execução, porque *via de regra* os efeitos desta somente podem atingir aqueles que participaram em contraditório da formação do título executivo extrajudicial que dá azo ao executivo. Assim, a exigência de prévia citação seria mecanismo processual para integração de terceiro à lide de origem e apenas após esta haveria a possibilidade de constrição patrimonial do terceiro integrado à relação processual. Esse racional, contudo, apresenta algumas incongruências.

A capacidade de ser parte é pressuposto processual subjetivo, que, nas lições de Fredie Didier Jr., configura *“aptidão para, em tese, ser sujeito de uma relação jurídica processual (processo) ou assumir uma situação jurídica processual (autor, réu, assistente etc.).”*[[3]](#footnote-4) Ainda nas palavras do autor, *“Trata-se de noção absoluta: não há alguém que tenha meia capacidade de ser parte; ou se tem ou não se tem personalidade judiciária.”*[[4]](#footnote-5).

Isto posto, se o devedor principal (art. 131, III, CTN) ou se o sócio responsável (art. 135, III, CTN) *fosse* falecido ao tempo da propositura da ação, seria possível falar em ausência deste pressuposto processual. Entretanto, quando o devedor principal ou o sócio responsável estão vivos ao tempo do ajuizamento da execução fiscal, *não há falar em incapacidade de ser parte*.

Desta forma, quando o falecimento ocorre no curso do processo, caberá ao espólio, na qualidade de ente despersonalizado que representa a herança[[5]](#footnote-6), titularizar as relações jurídicas tributárias do *de cujus*. Nas lições de Leonardo Greco:

Ocorre que o direito processual, visando a facilitar o acesso à justiça, conferiu capacidade de ser parte a entes de outra categoria, que possuem personalidade judiciária. Assim, **podem também figurar no processo como partes o condomínio, a sociedade sem personalidade jurídica, a massa falida, a herança jacente ou vacante, o espólio etc.** Os três últimos são universalidades de bens ou de pessoas a que a lei confere a possibilidade de postularem ou serem demandadas em juízo (CPC de 1973, art.122; CPC de 2015, art.75). *(Greco, Leonardo. Instituições de processo civil, volume I. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.p.331.) (n.g.)*

Nos termos do voto da Ministra Nancy Andrighi, no RESP 1.987.061, é reconhecida a viabilidade da sucessão processual quando a parte morre no curso do processo:

4. É possível deduzir do dispositivo acima transcrito que o ajuizamento de ação contra réu preteritamente falecido não caracteriza “hipótese de sucessão processual, que ocorre apenas quando a parte morre no curso do processo, como prevê o art. 43 do CPC [1973]. Tampouco é hipótese de habilitação, de que cuida o art. 1.060 do CPC [1973], haja vista se tratar de procedimento que, nos exatos termos do art. 1.055 do CPC [1973], “tem lugar quando, por falecimento de qualquer das partes, os interessados houverem de suceder-lhe no processo”. Por conseguinte, também não é hipótese de suspensão do processo, com base no art. 265, I, do CPC” (REsp n. 1.386.220/PB, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, DJe de 12/9/2013). 5. A sucessão processual também não pode ser aplicada a esta conjuntura “haja vista a ausência de capacidade de o morto ser parte e, obviamente, ser acionado judicialmente” (REsp n. 1.689.797/RJ, Segunda Turma, DJe de 19/12/2017).

O procedimento adequado ao caso em questão, especificamente no que diz respeito à morte *posterior* ao ajuizamento da ação, mas *anterior* à citação, é a citação do espólio. Nas palavras de Fredie Didier Jr, segundo as lições de Leonardo Greco, “*falecido o réu antes da citação, não é caso de suspensão de processo: cabe ao autor promover a citação do espólio ou sucessores*.”[[6]](#footnote-7)

Eis a distinção entre a viabilidade de citação do espólio na execução ajuizada/ redirecionada posteriormente à morte do sócio responsável, da citação em execução ajuizada/redirecionada em momento *anterior* ao falecimento do devedor.

Assim, uma vez verificada a capacidade de ser parte do devedor principal (art. 131, III, CTN) ou do sócio responsável (art. 135, III, CTN) no momento da propositura da ação ou no momento do redirecionamento da execução em face de si, mesmo com o seu posterior falecimento, caberá a citação do espólio, que ostenta personalidade judiciária, para responder pelos débitos tributários do *de cujus.*

Isso porque o caso em questão atrai o artigo 131 do CTN, que dispõe sobre a responsabilidade pessoal do espólio, nos seguintes termos:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

III - **o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão**.

A partir da leitura do dispositivo legal, depreende-se que, no âmbito das relações jurídicas tributárias, há expressa previsão da responsabilidade do espólio pelas obrigações do *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

Aqui, importante ressaltar, conforme prelecionam Cristiano Chaves de Farias, Nelson Rosenvald e Felipe Braga Neto, que,

“[...] com a abertura da sucessão (= morte da pessoa humana), todas as suas relações patrimoniais (ativas e passivas) são transmitidas automática e imediatamente para os seus herdeiros. [...]”. Ainda nas palavras dos autores, “essa transmissão independe, inclusive, da prática de qualquer ato pelo sucessor, e, até mesmo, do conhecimento da morte, se verificando de pleno direito (ipso jure), por força da própria opção legal”. [[7]](#footnote-8)

Dessa forma, na hipótese do fenômeno jurídico da abertura de sucessão no curso da execução fiscal, há, na verdade, redirecionamento desta em face do espólio, por previsão expressa do CTN. Neste sentido, vale ressaltar as lições de Ricardo Alexandre:

O espólio é o conjunto de bens e direitos deixados pelo *de cujus*, atuando no mundo jurídico por meio do inventariante.

O espólio não é pessoa, consistindo tão somente numa universalidade de bens e direitos. A decorrência teórica desta afirmação seria a impossibilidade de o espólio ser sujeito de direitos e obrigações na ordem jurídica. Assim, não seria possível ao espólio figurar como devedor (sujeito passivo) em qualquer relação jurídica (os débitos porventura existentes seriam dos sucessores, que, em teoria, imediatamente passam a ser proprietários dos bens, titulares dos direitos e sujeitos passivos das obrigações).

Entretanto, conforme já visto, ao estipular as regras sobre capacidade tributária passiva, o CTN desconsidera por completo as regras civilistas sobre capacidade.

Em mais uma manifestação dessa autonomia das regras tributárias, o Código afirma, no seu art. 131, III, que o espólio é pessoalmente responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão. Perceba-se que o CTN acabou por afirmar que algo que não é pessoa, é pessoalmente responsável por algo.

[...]

Portanto, se o *de cujus* deixou créditos tributários em aberto, o espólio deve fazer o pagamento (é responsável). Caso o pagamento não tenha sido feito e, mesmo assim, os bens tenham sido partilhados, os sucessores a qualquer título e o cônjuge meeiro deverão fazer o pagamento (são responsáveis). [[8]](#footnote-9)

Duas incongruências podem ser extraídas do analisado.

A primeira, no caso em que o devedor principal é pessoa natural: a sucessão pelo espólio não evidencia uma nova parte no processo, porque como bem indicado pelo Ministro Castro Meira, no RESP 1.222.561, o redirecionamento em face do espólio não é hipótese de substituição do sujeito passivo, mas ficção jurídica decorrente do princípio de *saisine* que determina a transferência imediata do patrimônio e das dívidas do *de cujus* a uma universalidade*.*

A segunda, no caso em que a devedora principal é sociedade empresária e cuja execução fiscal foi redirecionada em face do sócio responsável, nos termos do art. 135, III do CTN. Aqui a exigência de citação poderia atingir o desiderato integrativo, porquanto a personalidade jurídica e modelo societário escolhido blindam patrimônio pessoal dos sócios em face de eventuais resultados negativos da sociedade e a citação inauguraria a submissão do sócio responsável às contrições típicas do módulo executivo. *Contudo,* a incongruência decorre do fato de que o sócio gerente ou administrador atuam na direção da sociedade e contribuem para o agir societário. A sociedade é corporificada por seus agentes e seus débitos são o resultado de escolhas societárias feitas por seus gerentes e administradores os quais, válido relembrar, têm ciência de sua responsabilidade tributária quando, eventualmente, e se atuarem com excesso de poder ou em infração à legislação tributária (art. 135, III do CTN e art. 779, VI do CPC/15). Logo, não pode ser considerado propriamente terceiro aquele que é expressamente previsto no rol legal de partes contra quem a execução pode ser promovida.

Demais disso, importante pôr em perspectiva que todo o patrimônio acumulado em vida pelo devedor principal será objeto de partilha entre os herdeiros, somente se houver saldo positivo após o abatimento das dívidas do *de cujus*, na forma do art. 1792 do Código Civil e 796 do Código de Processo Civil.

Código Civil - Lei n 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Art. 1.792. O herdeiro **não responde por encargos superiores às forças da herança**; incumbe-lhe, porém, a prova do excesso, salvo se houver inventário que a escuse, demostrando o valor dos bens herdados.

Código de Processo Civil - Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

Art. 796. **O espólio responde pelas dívidas do falecido**, mas, feita a partilha, cada herdeiro responde por elas **dentro das forças da herança** e na proporção da parte que lhe coube.

O mesmo se o diga do lucro e eventuais dividendos decorrentes da atividade empresarial exercida por sociedade, devedora principal, que direta ou indiretamente contribuíram para a formação do patrimônio pessoal do sócio responsável, na forma do art. 135, III, do CTN, cujo patrimônio também será objeto de partilha na sucessão. Se a construção desse patrimônio contém acréscimo que decorre de inadimplemento fiscal, não é lógico que seja a Fazenda Pública impedida de cobrar o que lhe é devido na forma da legislação tributária material aplicável à hipótese.

A incongruência do entendimento consolidado pelos tribunais – alvo das críticas na seção anterior – torna-se ainda mais patente quando se analisam os prognósticos de possível atuação do Fisco no intuito de cobrar seus créditos de devedor falecido ou de sócio responsável falecido. Qual a estratégia processual deve ser adotada pelo Fisco para cumprir o requisito jurisprudencial de efetivar a citação do devedor principal antes de vir a falecer? Como pode o Fisco se assegurar de que o sócio-gerente que atuou com abuso de poder social seja citado antes de morrer para que seu espólio integre o executivo fiscal? Apenas uma solução se mostra possível, mas de difícil exequibilidade: deve o Fisco diligenciar para manter a pessoa viva.

Trata-se de imposição de ônus excessivo ao Fisco, verdadeiramente impossível de desincumbência, pois não há falar em ajuizamento em face de espólio quando este sequer existe. Não há falar em qualquer alternativa viável juridicamente ao Fisco senão lançar o débito e ajuizar a execução fiscal em face do devedor originário, com o redirecionamento ao espólio quando houve o falecimento desse ou do sócio responsável alvo de redirecionamento. Uma vez falecido, no curso do processo, não há falar em erro de indicação do sujeito passivo, mas em fenômeno jurídico que atrai a responsabilidade tributária do espólio por sucessão.

Por outro lado, válido pontuar que a partir da Súmula 392 do STJ é possível extrair algumas premissas interpretativas: (i) é possível corrigir erro material ou formal até a prolação da sentença de embargos, e (ii) é vedada a modificação do sujeito passivo.

Súmula 392 STJ: 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 vedação da modificação do sujeito passivo nos casos em que verificada nulidade da CDA com a indicação do sujeito passivo *incorreto*, pois sua alteração configuraria alteração ao próprio lançamento. Tal proibição visa evitar que o Fisco lance o débito tributário em face de qualquer pessoa, e, posteriormente, ao localizar o real devedor, possa buscar a satisfação de sua pretensão, sem suportar o ônus do prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

 No voto da Ministra relatora do processo de elaboração da Súmula 392 do STJ, é possível verificar a lógica de vedação de alteração do lançamento:

A Sra. Ministra Denise Arruda (Relatora): A pretensão não merece prosperar. Como bem ressaltado na decisão ora agravada, o Tribunal de origem decidiu a questão em conformidade com a orientação firmada neste Pretório no sentido de que é possível a substituição da CDA, antes da prolação da sentença, quando se tratar de correção de erro material ou formal, sendo inviável, entretanto, a alteração do título executivo para modificar o sujeito passivo da execução, não encontrando, tal providência, amparo na Lei n. 6.830/1980. Sobre o tema, confiram-se os seguintes julgados:

Processual Civil e Tributário. Omissão. Inocorrência. IPTU. CDA. Substituição do sujeito passivo. Sub-rogação. Impossibilidade. 1. Afasta-se a alegada nulidade do julgado hostilizado ante a ausência de omissão. 2. Não se admite a substituição da CDA para a alteração do sujeito passivo dela constante, pois isso não se trata de erro formal ou material, mas sim de alteração do próprio lançamento. Precedente da Turma: REsp n. 826.927-BA, DJ de 8.5.2006. 3. Recurso especial improvido. *(REsp n. 829.455-BA, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 7.8.2006).*

A Súmula 392, contudo, não se aplica, porém, aos casos em exame, porque o redirecionamento em face do espólio pressupõe que o devedor principal ou o sócio alvo do redirecionamento foram corretamente indicados, mas vem a falecer no curso da execução fiscal, fenômeno que atrai a responsabilidade tributária por sucessão.

Portanto, é importante esclarecer que a responsabilidade tributária por sucessão não visa à alteração do sujeito passivo da relação jurídico-tributária identificado no momento do lançamento, com o objetivo de incluir *outro* sujeito. A intenção é apenas *adequar o polo passivo da relação processual à nova realidade surgida em decorrência da sucessão* causa mortis.

Isto posto, assim como a Súmula 392 permite a modificação da CDA para corrigir erro material ou formal até a prolação da sentença de embargos, porque não seria possível redirecionar a execução fiscal com fulcro em CDA líquida e certa – que não incorre em qualquer erro –, que indica o correto sujeito passivo ao tempo de sua lavratura, não nos parece haver óbice à indicação do responsável tributário por sucessão. Quem pode o mais (alterar sujeito passivo), certamente poderá o menos (indicar responsável tributário por sucessão).

# Desigualdade com o particular

Para além de razões pragmáticas, outro fator que motiva a revisão do entendimento do Superior Tribunal de Justiça é o critério estabelecido pela própria Corte quando a execução é proposta por particulares. Nesse sentido, ilustrativa a ementa do acórdão:

RECURSO ESPECIAL. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO DE TÍTULO EXTRAJUDICIAL. RÉU FALECIDO PRETERITAMENTE AO AJUIZAMENTO DA DEMANDA. DESNECESSIDADE DE HABILITAÇÃO, SUCESSÃO OU SUBSTITUIÇÃO PROCESSUAL. ILEGITIMIDADE PASSIVA. POSSIBILIDADE DE EMENDA À INICIAL. REPRESENTAÇÃO DO ESPÓLIO. AUSÊNCIA DE INVENTÁRIO OU INVENTARIANTE COMPROMISSADO. ADMINISTRADOR PROVISÓRIO.

1- Recurso especial interposto em 18/2/2022 e concluso ao gabinete em 8/4/2022.

2- **O propósito recursal consiste em dizer se é admissível habilitação, sucessão ou substituição processual de parte falecida previamente ao ajuizamento da demanda por seu espólio, representado pelo administrador provisório, diante da ausência de inventariante compromissado.**

3- “A propositura de ação em face de réu preteritamente falecido não se submete à habilitação, sucessão ou substituição processual, nem tampouco deve ser suspensa até o processamento de ação de habilitação de sucessores, na medida em que tais institutos apenas são aplicáveis às hipóteses em que há o falecimento da parte no curso do processo judicial.” REsp n. 1.559.791/PB, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, DJe de 31/8/2018.

4- **Sendo ajuizada ação contra réu preteritamente falecido, há situação de ilegitimidade passiva do de cujos, a qual pode ser sanada por meio de emenda à inicial, diante da ausência de ato citatório válido.**

5- A representação judicial do espólio deve ocorrer pelo administrador provisório, em situações em que não haja ação de inventário ajuizada ou inventariante devidamente compromissado.

6- Na hipótese dos autos, tendo o corréu falecido anteriormente ao ajuizamento da execução, deve ser permitido ao autor emendar a inicial para indicar o administrador provisório como representante judicial do espólio, caso não seja comprovado o ajuizamento da ação de inventário ou não haja inventariante devidamente compromissado.

7- Recurso especial provido.

(STJ; REsp 1.987.061; Proc. 2022/0047973-7; DF; Terceira Turma; Relª Min. Nancy Andrighi; Julg. 02/08/2022; DJE 05/08/2022) (grifou-se)

Em primeiro lugar, se fosse adotada em suas últimas consequências, a própria subsistência da parte final da Súmula 392, STJ[[9]](#footnote-10) estaria em questão. Isso porque o acórdão permite, de maneira expressa, que o exequente, ainda que tenha proposto a ação em face de devedor já falecido, possa emendar a inicial para incluir o espólio. Como a execução depende de um título extrajudicial, conforme os artigos 783 e 784, CPC, no limite, seria cabível a alegação de inexigibilidade da obrigação.

Entretanto, não se postula, no presente trabalho, a adoção dessa sistemática. Com efeito, a pretensão é mais limitada, bastando que seja reconhecido a viabilidade do redirecionamento (ou, para se utilizar dos termos empregados no acórdão, emenda à inicial) se a propositura da execução for anterior à morte do executado, independentemente da efetivação da citação.

Sob esse prisma, não há razão fática ou jurídica para a distinção entre execuções propostas por particulares ou pela Fazenda Pública. A existência de um regime próprio, consagrado na Lei 6.830/80, não tem pertinência com a controvérsia, eis que o diploma em nenhum momento erige a diligência citatória como marco temporal para o prosseguimento em face do espólio ou qualquer dos demais responsáveis.

Ademais, ainda que o Fisco goze de inúmeras prerrogativas processuais, nessa questão específica, está nas mesmas condições que a iniciativa privada. Como foi abordado no tópico anterior, o Poder Público não tem a capacidade de manter o devedor vivo, não mais que qualquer credor particular.

Dessa forma, a diferenciação encontrada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ofende princípios caros ao ordenamento constitucional, como o da isonomia e do devido processo legal.

# Conclusão

Portanto, a vista de todo o exposto acima e considerando que a exigência de citação prévia supostamente respaldada pela jurisprudência do STJ não encontra eco nas razões de decidir dos acórdãos recorrentemente referenciados sobre o tema; considerando a expressa previsão legal (art. 131, III e 135, III do CTN) da responsabilidade do espólio pelos créditos fiscais do devedor falecido; considerando a impossibilidade de o Fisco agir de modo diverso até o falecimento do devedor ou do sócio responsável; e considerando o precedente autorizativo de emenda da inicial, com inclusão do espólio, em execução de título extrajudicial ajuizada em face de devedor falecido, sugere-se a tese de que “É possível o redirecionamento da execução fiscal em face do espólio desde que, no momento do pedido de redirecionamento, o devedor principal pessoa física ou o sócio responsável na forma do art. 135, III do CTN, esteja vivo; sendo desnecessária a citação prévia destes em face da regra legal de responsabilidade tributária prevista no art. 131, III do CTN”.

# Referência bibliográficas

ALEXANDRE, Ricardo. ***Direito Tributário esquematizado***. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2016.

DIDIER JR., Fredie. ***Curso de direito processual civil***: introdução ao direito processual civil, arte geral e processo de conhecimento. 18 ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

FARIAS, Cristiano Chaves de. NETTO, Felipe Braga. ROSENVALD, Nelson. ***Manual de Direito Civil*** – Volume único. 4 ed. Salvador: Juspodivm, 2019.

1. Exemplifica-se com a concessão de tutela antecipada e de evidência, na medida em que o artigo 9º, parágrafo único, CPC, admite o afastamento do contraditório prévio nessas situações. Da mesma forma, destaca-se a prevenção (artigo 59, CPC) e a perpetuação da competência (artigo 42, CPC), cujo marco é a distribuição da ação. [↑](#footnote-ref-2)
2. Não obstante tenha sido escolhida somente uma decisão recente para examinar a cadeia de precedentes, o vício é um padrão encontrado em inúmeras outras decisões, que inclusive usam acórdãos diversos dos examinados, mas com o mesmo problema: a questão da citação não é enfrentada expressamente. Veja-se, a propósito, a sequência iniciada com a decisão no Agravo Interno no RESP 1.999.140, que reproduz o que se entende ser a orientação do STJ. O acórdão cita o RESP 1.832.608, de Relatoria do Ministro Og Fernandes. Este, por sua vez, limita-se a invocar o Agravo Regimental no Recurso Especial 1.349.721, de Relatoria do Ministro Humberto Martins que, para justificar seu posicionamento, cita o Agravo Regimental no Recurso Especial 1.345.801, também de sua relatoria. Neste último precedente, novamente não há fundamentação robusta, mas retorno aos mesmos precedentes anteriormente analisados. Por sua vez, outro acórdão comumente citado é o Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 81.696, de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, mas este limita-se a citar o Recurso Especial 1124685, relatado pelo Ministro Luiz Fux, que trata também de situação diversa. [↑](#footnote-ref-3)
3. Didier Jr., Fredie. Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, arte geral e processo de conhecimento. 18 ed. Salvador: Juspodivm, 2016, p.316. [↑](#footnote-ref-4)
4. Didier Jr., Fredie. Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, arte geral e processo de conhecimento. 18 ed. Salvador: Juspodivm, 2016, p.317. [↑](#footnote-ref-5)
5. [...] o espólio é o ente despersonalizado que representa a herança, em juízo e extrajudicialmente. Realmente, o espólio não dispõe de personalidade jurídica (não é portanto, pessoa jurídica), mas tem capacidade para titularizar relações jurídicas, como é o exemplo das relações jurídicas e previdenciárias, além das relações consumeristas e tributárias. Cristiano Chaves de Farias p.1979 [↑](#footnote-ref-6)
6. Didier Jr., Fredie. Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, arte geral e processo de conhecimento. 18 ed. Salvador: Juspodivm, 2016, p.752. [↑](#footnote-ref-7)
7. Farias, Cristiano Chaves de. Netto, Felipe Braga. Rosenvald, Nelson. Manual de Direito Civil – Volume único. 4 ed. Salvador: Juspodivm, 2019, 1.993 p. [↑](#footnote-ref-8)
8. Alexandre, Ricardo. Direito Tributário esquematizado. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2016, p.330/331. [↑](#footnote-ref-9)
9. 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. [↑](#footnote-ref-10)