

**ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS  
SÓCIOS E ADMINISTRADORES DE EMPRESAS, À LUZ DOS PRINCÍPIOS  
CONSTITUCIONAIS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA\***

**CONTROVERSIAL ASPECTS OF TAX RESPONSABILITY OF BUSINESS  
MANAGEMENTS, IN THE LIGHT OF CONSTITUTIONAL PRINCIPLES OF  
CONTRADICTORY AND LEGAL DEFENSE**

Deborah Moretti\*\*

Yvete Flavio da Costa\*\*\*

---

\* Artigo recebido em: 20/08/2015  
Artigo aceito em: 29/11/2015

\*\* Mestranda em Direito Tributário pela Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho". Advogada. Bacharela em Direito pela Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho". **E-mail: deborahmoretti@gmail.com**

\*\*\* Pós-Doutoramento na Universidade de Coimbra - Portugal, sob supervisão do Professor Doutor José Manuel Aroso Linhares; Graduação em Direito pela Universidade Federal Fluminense (1978), Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1993) e doutorado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2002). Atualmente é professora Assistente Doutora na Universidade Estadual Paulista – “Júlio de Mesquita Filho” UNESP - Faculdade de Ciências Humanas e Sociais. Professora na Graduação e Pós-Graduação (mestrado) em regime de trabalho RDIDP, Líder do Núcleo de Pesquisas Avançadas em Direito Processual Civil e Comparado, Coordenadora do Curso de Especialização Lato-Sensu em Direito Processual Contemporâneo 1ª Edição (2010-2011) e na 2ª Edição (2011-2012). Coordenadora do projeto de extensão universitária na FCHS -UNESP – Educação – Orientação nas Escolas contra a prática do Bullying, Coordenadora do projeto de Estágio na Justiça Federal - projeto convênio entre a Universidade Estadual Paulista - UNESP - campus de Franca e o Tribunal de justiça Federal de São Paulo. **E-mail: yvete costa@gmail.com**

**RESUMO:** O presente artigo tem por objeto analisar os aspectos processuais controversos decorrentes da atribuição da responsabilidade tributária aos sócios administradores e gerentes das pessoas jurídicas, ou seja, aqueles que detém poderes de gestão dentro da empresa. Essa responsabilização se dá por meio do "redirecionamento da execução fiscal", instituto que se verifica quando, no trâmite da execução, não são encontrados bens penhoráveis em nome da empresa. Diante dessa premissa, com fulcro no artigo 135, III, os procuradores fideiussorizam judicialmente pela inclusão de seus sócios gestores, para que seus bens respondam pelo inadimplemento empresarial. No entanto, o dispositivo legal mencionado somente poderia ser utilizado, conforme sua própria previsão legal, em casos em que esses sócios gestores agissem com excesso de poderes, e não diante do mero inadimplemento da empresa. Tal ensaio será realizado tendo-se em mente os princípios do contraditório e da ampla defesa, direitos fundamentais dos contribuintes que, no caso de redirecionamento da execução fiscal à figura dos gestores que não agiram com excesso de poderes, para responderem pelos débitos empresariais, são desrespeitados, averiguando-se também a evolução do tratamento jurisprudencial dispensado ao tema.

**Palavras chave:** Responsabilidade Tributária; Sócios; Redirecionamento.

**ABSTRACT:** The present article aims to analyze the procedural aspects that come from the attribution of tax responsibility to the managing partners of the corporations, which means, the ones that hold powers of management inside the companies. This accountability happens through the "redirection of tax enforcement," institute where, in the course of the execution, are not found attachable assets on behalf of the company, when the tax lien is redirected to the figure of the administrators. Given this premise, with fulcrum in Article 135, III, the tax attorneys plead in court the inclusion of their managing partners, so that their goods meet the corporate default. However, the legal provision mentioned could only be used as its own legal provision, in cases where those managing partners acted with excessive powers, and not on the mere breach of the company. Such analysis will be performed having in mind the principles of contradictory and legal defense, taxpayer's fundamental rights, that, in case of tax enforcement redirection, are disrespected, investigating, as well, the jurisprudential treatment opposed to the subject.

**Keywords:** Tax Responsibility; Managing Partners; Redirection.

## 1 INTRODUÇÃO

No presente artigo pretende-se realizar uma discussão doutrinária e jurisprudencial acerca dos aspectos processuais controversos do instituto da Responsabilidade Tributária, especialmente sobre o disciplinado no artigo 135, III do Código Tributário Nacional, que trata da responsabilidade atribuída aos sócios-gerentes e administradores. Referido dispositivo permite o denominado “redirecionamento da execução fiscal” contra a pessoa de seus gestores no caso destes praticarem atos com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos.

No entanto, essa norma vem sendo utilizada como justificativa para o redirecionamento da execução fiscal pelas procuradorias fazendárias quando, no curso da execução fiscal, estas não encontram bens penhoráveis em nome da empresa, e incluem no polo passivo o gestor desta, para que este possa responder pelo débito. Ou seja, percebe-se que há uma mutação casuística do disposto na norma. Isso porque, em tese, ela somente autoriza o redirecionamento caso o gestor tenha agido com excesso de poderes e dado azo ao inadimplemento fiscal em decorrência dessa conduta. Entretanto, ela é utilizada diante do mero inadimplemento da empresa em seus débitos tributários para incluir o gestor em seu polo passivo, e possibilitar a execução de seus bens.

Defender-se-á, portanto, a invalidade jurídica de tal ato, que constitui em interpretação errônea do texto legal, que é realizada pelo Fisco para garantir seus interesses, mas que não observa os direitos fundamentais dos contribuintes. Este debate será realizado à luz dos princípios e garantias fundamentais da Constituição Federal, notadamente os princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, que são amplamente violados na hipótese aqui em estudo.

É preciso que se tenha em mente que o crédito tributário tem por objetivo

maior a realização do interesse coletivo, já que o seu adimplemento permite a Fazenda Pública obter os recursos necessários para a satisfação de tais interesses. No entanto, o notório interesse público inerente a persecução da arrecadação e do combate a inadimplência não autoriza os entes públicos a desconsiderarem o direito posto, e agirem sem quaisquer limites, e em nítida afronta ao princípio do devido processo legal.

O objetivo principal do presente excerto é realizar um aprofundamento no estudo do tema, tão discutido no âmbito do direito tributário e do direito processual tributário, e que tem ampla aplicação na prática processual tributária, expondo a forma pela qual o mesmo pode se mostrar atentatório aos princípios da ampla defesa e do contraditório do contribuinte que tem seus bens executados via execução fiscal.

Por último, prima-se pela compreensão acerca do tema da responsabilidade tributária, expondo-se argumentos no sentido de se defender a não responsabilização arbitrária do sócio-gerente ou administrador, que pode ser verificada em ocasião do redirecionamento da execução fiscal.

## **2 ASPECTOS CONTROVERTIDOS ACERCA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES**

### **2.1. O Redirecionamento da Execução Fiscal**

O Redirecionamento da Execução Fiscal à figura do sócio-administrador é um reflexo prático, muito observado na prática jurídica tributária, do disposto no artigo 135, III<sup>1</sup> do Código Tributário Nacional, e ocorre quando, em execução fiscal

---

<sup>1</sup>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,

não são encontrados quaisquer bens penhoráveis em nome da empresa, o Fisco redireciona a execução fiscal para o sócio-administrador, que passa a figurar como se contribuinte originário fosse. Em virtude desse procedimento, os bens dos sócios com poder de gerência ficam sujeitos a constrição patrimonial decorrente do processo executivo judicial, mesmo se estes não praticarem os atos previstos no artigo e que justificam a sua reposnabilização.

Tratando sobre essa temática, Hugo de Brito Machado<sup>2</sup> aduz que não é comum, em execução fiscal promovida contra a pessoa jurídica, ser feita a penhora de bens do sócio ou dirigentes destas que não são réus na execução e cujos nomes sequer constam da certidão de inscrição do débito na Dívida Ativa da Fazenda Pública exequente, e por isso, fala-se do redirecionamento da execução fiscal, que há de ser entendido como a utilização do processo de execução para alcançar bens de pessoas que não foram inicialmente indicadas como réus.

Referido autor complementa:

Os defensores da possibilidade desse redirecionamento sustentam que o dirigente da pessoa jurídica responde pelos créditos tributários desta, e por isso mesmo não se faz necessário o nome deste na inicial da execução, nem na Certidão de Dívida Ativa que a instrui. A penhora de bens do dirigente pode ser posteriormente requerida, e geralmente é requerida quando ocorre dificuldade na localização de bens da pessoa jurídica, ou os bens localizados são insuficientes.<sup>3</sup>

Portanto, o redirecionamento em questão ocorre quando nas hipóteses em que, no trâmite da execução fiscal, o fisco não localiza a empresa devedora nos endereços constantes de seus cadastros, ou também não encontra bens de seu patrimônio que possam ser penhorados para implemento do débito tributário. Nesses casos, utilizando como justificativa o artigo 135, III, a Fazenda Pública passa a

---

gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 22. ed. São Paulo : Malheiros, 2003. p. 607.

<sup>3</sup> Ibid. p. 364.

buscar bens dos sócios administradores da pessoa jurídica, supostos responsáveis estes que, na maioria das vezes, sequer participaram do procedimento de inscrição do crédito em dívida ativa, ou seja, cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa.

Assim, nesses casos de redirecionamento, em que não haja a comprovação específica da prática de dolo por parte do gestor, a constrição patrimonial sobre seus bens, sem o devido processo legal que oportunize a sua defesa, denota latente violação a princípios constitucionais fundamentais do contribuinte, quais sejam, o contraditório e a ampla defesa. Isso porque, conforme já aduzido, o artigo 135, III do CTN exige prática de condutas com dolo para que haja o redirecionamento devido, que deveriam ser investigadas em procedimento administrativo apto a garantir o contraditório e a ampla defesa.

Muitas vezes, para possibilitar esse redirecionamento ilegal, a Fazenda Pública, na constituição da certidão de dívida ativa, insere o nome do sócio administrador juntamente com a alcunha da empresa. Essa situação, conforme o entendimento atual do STJ sobre o tema, possibilita o redirecionamento da execução fiscal pelo artigo 135, III do CTN.

Em que pese a existência do entendimento do STJ, com a devida vênia, este não pode ser considerado justo para o contribuinte. Assim, o fato do nome do sócio administrador constar do título executivo extrajudicial não constitui em fato suficiente para que este possa ser considerado responsável, devendo, assim, haver uma comprovação real, por parte da exequente, de que o sócio da empresa participou dos atos que ensejam a responsabilização. A mera inserção do nome do sócio administrador na CDA se mostra, assim, ato atentatório aos direitos deste.

Essa comprovação deveria ser realizada por meio de uma investigação, no procedimento administrativo prévio, consubstanciado no lançamento administrativo tributário, dos atos praticados pelos sócios administradores ou gerentes, que

denotam o abuso de poderes ou desrespeito ao estatuto social da empresa.<sup>4</sup>

Caso tal procedimento administrativo prévio fosse realizado, no sentido de se comprovar a prática, por parte dos administradores, de atos tendentes a fraudar a lei, o estatuto ou o contrato social, não seria necessário o redirecionamento da execução fiscal somente na hipótese de não encontrar-se bens passíveis de penhora em nome da empresa, prática notadamente utilizada pelo Fisco. Ou seja, tais transgressores da lei poderiam figurar no polo passivo da execução fiscal desde o início, tendo em vista que tais atos, conforme o artigo 135 do CTN enseja, conforme já salientado, a responsabilização pessoal.

Se filia a corrente doutrinária encabeçada pelo processualista Humberto Theodoro Júnior<sup>5</sup>. Este reputa imprescindível a existência de um processo administrativo prévio nos débitos fiscais, que inclua a figura do terceiro que possa eventualmente ser responsabilizado, não se coadunando com os princípios constitucionais processuais a responsabilização de terceiros em pleno processo executivo, sem a abertura da oportunidade de defesa.<sup>6</sup>

A responsabilidade tributária do artigo 135, III deve ser considerada pessoal, somente podendo ser imputada àqueles que praticaram as condutas previstas no artigo, quais sejam, excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

Assim, os sócios administradores somente poderiam sofrer constrições sobre seus patrimônios caso tivessem agido de forma dolosa, ou seja, caso tivessem praticados os atos previstos no artigo 135, III, atos que deveriam restar comprovados em procedimento administrativo.

---

<sup>4</sup> AMOEDO, Lucas Ferreira Diniz. O artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional e a responsabilidade tributária pessoal do sócio sem poder de gerência. **Revista Direito Unifacs- Debate Virtual**, Salvador, n. 150, 2012. p. 32

<sup>5</sup> THEODORO Jr, Humberto. **Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência**. 14 ed. São Paulo, Saraiva, 2007. P. 294.

<sup>6</sup> AMOEDO. Op Cit. p. 33.



Sobre a importância da comprovação desses atos via procedimento administrativo, aduz Hugo de Brito Machado:

Como decorrência da garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes, tem-se que é indispensável para a atribuição da responsabilidade aos responsáveis tributários, sempre que se trate de créditos tributários apurados em sede de procedimento administrativo instaurado contra a pessoa jurídica, seja assegurada a eles a oportunidade de impugnarem a exigência na via administrativa.<sup>7</sup>

Para sanar esse vício de ilegitimidade, as procuradorias fiscais, atualmente, conforme já salientado, vem inserindo o nome do sócio administrador na CDA, para que este figure como garantidor do débito caso a empresa se mostre inadimplente. O Superior Tribunal de Justiça, diante dessa situação, em suas decisões atuais têm entendido que a mera existência do nome dos sócios na CDA como corresponsáveis pela dívida tributária permite o redirecionamento da execução fiscal independente da demonstração de dolo, baseando na presunção *juris tantum* da Certidão de Dívida Ativa<sup>8</sup>. A partir dessa premissa, passa-se a analisar o referido título executivo judicial, a fim de se verificar se sua presunção *juris tantum* é capaz de imputar atos dolosos aos administradores sem que haja oportunidade de defesa prévia ao responsável e respeito ao contraditório, dessa forma.

---

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 22. ed. São Paulo : Malheiros, 2003, p. 179.

<sup>8</sup> TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. NOME DO SÓCIO CONSTANTE NA CDA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA QUANTO A ALGUMA EXCLUDENTE DE RESPONSABILIDADE. RESP 1.104.900/ES, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. 1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp 1.104.900/ES, na sistemática do art. 543-C do CPC, firmou orientação no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ - AgRg no REsp: 1108031 PR 2008/0269966-6, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Julgamento: 06/08/2013, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 15/08/2013)



## 2.2 A Certidão de Dívida Ativa

A inscrição em dívida ativa somente poderá ocorrer quando o crédito tributário devidamente constituído por meio do lançamento, e que não for pago no vencimento, tendo já ocorrido a devida notificação. Essa inscrição será realizada pela autoridade competente de forma a que se possa cobrar judicialmente o crédito tributário que não fora quitado no prazo, com os devidos encargos legais.

Os requisitos necessários para a sua regular constituição estão dispostos no artigo 202 do Código Tributário Nacional, quais sejam: nome do devedor e, sendo o caso, dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou residência de um e de outros; a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição de lei em que ele tenha se fundado; data em que foi inscrita; sendo o caso, o número do processo administrativo em que se originar o crédito.<sup>9</sup>

Nos termos do artigo 204 do CTN, a dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez, tendo efeito de prova pré-constituída. Tal presunção, no entanto, é relativa, podendo ser ilidida por prova inequívoca e a cargo do sujeito passivo.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup>Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV - a data em que foi inscrita; V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

<sup>10</sup> Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

Dessa forma, a CDA corresponde a um título executivo extrajudicial, conforme expressamente previsto pelo artigo 784, IX do CPC 2015<sup>11</sup> (artigo 585 do Código Buzaid), elaborado pelo Poder Público competente após o decurso do prazo final para pagamento fixado em lei ou processo regular, nos termos do artigo 201 do Código Tributário Nacional, que instrumentaliza e legitima o ajuizamento de processo executivo fiscal.

As Certidões de Dívida Ativa gozam de presunção de certeza e liquidez. O conceito de certeza afasta qualquer hipótese de dúvida na obrigação constante no título. Já a liquidez é o valor que representará o *quantum debeatur* do título, somente se atribuindo certeza e liquidez ao título em virtude dele decorrer de ato administrativo que tenha observado as normas necessárias para sua regular formação. Essa presunção, no entanto, é relativa, podendo ser elidida mediante a produção de prova pelo interessado.

Em outras palavras, a certeza e liquidez atinentes à Certidão de Dívida Ativa somente poderão ser discutidas com a produção de prova pelo interessado, ou seja, pelo sujeito passivo tributário lesado pela execução fiscal e que objetive a

---

<sup>11</sup> Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais: I - a letra de câmbio, a nota promissória, a duplicata, a debênture e o cheque; II - a escritura pública ou outro documento público assinado pelo devedor; III - o documento particular assinado pelo devedor e por 2 (duas) testemunhas; IV - o instrumento de transação referendado pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública, pela Advocacia Pública, pelos advogados dos transatores ou por conciliador ou mediador credenciado por tribunal; V - o contrato garantido por hipoteca, penhor, anticrese ou outro direito real de garantia e aquele garantido por caução; VI - o contrato de seguro de vida em caso de morte; VII - o crédito decorrente de foro e laudêmio; VIII - o crédito, documentalmente comprovado, decorrente de aluguel de imóvel, bem como de encargos acessórios, tais como taxas e despesas de condomínio; IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; X - o crédito referente às contribuições ordinárias ou extraordinárias de condomínio edilício, previstas na respectiva convenção ou aprovadas em assembleia geral, desde que documentalmente comprovadas; XI - a certidão expedida por serventia notarial ou de registro relativa a valores de emolumentos e demais despesas devidas pelos atos por ela praticados, fixados nas tabelas estabelecidas em lei; XII - todos os demais títulos aos quais, por disposição expressa, a lei atribuir força executiva. § 1º A propositura de qualquer ação relativa a débito constante de título executivo não inibe o credor de promover-lhe a execução. § 2º Os títulos executivos extrajudiciais oriundos de país estrangeiro não dependem de homologação para serem executados. § 3º O título estrangeiro só terá eficácia executiva quando satisfeitos os requisitos de formação exigidos pela lei do lugar de sua celebração e quando o Brasil for indicado como o lugar de cumprimento da obrigação.

desconstituição do título. Em outras palavras, o executado somente poderá postular a ausência de seus requisitos (certeza e liquidez), bem como àqueles previstos no artigo 202<sup>12</sup> do Código Tributário Nacional, se o fizer por meio de prévia produção de prova, face a presunção de legalidade dos atos administrativos, já que a CDA, para ser válida, deverá possuir todos os requisitos elencados em lei, por constituir ato administrativo vinculado a lei. A falta desses requisitos dá azo a nulidade da inscrição e de eventual processo de execução fiscal baseado no título.

Tendo-se como premissa a assertiva de que a CDA deve corresponder ao fato gerador, tornando-se instrumento de cobrança compulsória deste, e de outro lado, que somente praticará efetivamente o fato gerador o administrador que se adeque às imposições do artigo 135 do CTN, na hipótese de dívida tributária de pessoa jurídica, não deverá haver responsabilidade (inscrição em dívida ativa) daquele administrador que não se enquadre neste caso.<sup>13</sup>

Assim, indicar mais de um sócio, inserindo conjuntamente aqueles que não detêm qualquer poder de gestão, ou que não praticaram os atos dispostos no artigo 135, III do Código Tributário Nacional, implica, necessariamente, na nulidade da Certidão de Dívida Ativa em relação aos últimos, tendo em vista que a obrigação tributária não existe efetivamente em relação a eles.<sup>14</sup>

A CDA, na qual conste o erro quanto a indicação dos corresponsáveis apurados em procedimento regular de lançamento tributário, ensejará, segundo o

---

<sup>12</sup> Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV - a data em que foi inscrita; V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

<sup>13</sup> GONÇALVES, Daniella Zagari; RIBEIRO, Fernando Munhoz. **Art. 135, III do CTN: a responsabilidade dos administradores por dívidas tributárias na jurisprudência. O paradoxo da “inclusão na CDA” e a subversão do devido processo legal.** Revista do Advogado. São Paulo, 2012, p. 40

<sup>14</sup> Ibid. p. 42.

artigo 203<sup>15</sup> do CTN, causa de nulidade da inscrição em dívida ativa e do processo de cobrança dela decorrente.

Acerca do tema, doutrina Humberto Theodoro Junior<sup>16</sup>

Enfim, é o procedimento administrativo que precede à inscrição que enseja a oportunidade para definir quem vem a ser o devedor principal, subsidiário ou corresponsável. Sendo a execução fiscal regulada pela Lei 6830/80 puro procedimento executivo, continua, a meu ver, inadmissível, em feito da espécie, pretender a Fazenda o acerto da responsabilidade de terceiros ou coobrigados que não figuraram no procedimento administrativo e contra quem não se formou o título executivo, que é a Certidão de Dívida Ativa.

Dessa forma, é no momento do lançamento tributário, que deve ser oportunizado o direito de defesa ao corresponsável, apurando-se efetivamente se este agiu no sentido de fraudar a lei tributária sob o véu da personalidade jurídica da empresa.<sup>17</sup> Caso essa verificação não seja realizada no lançamento, deverá ser aberto novo procedimento, dentro da execução fiscal, para apurar a ocorrência desses atos.

---

<sup>15</sup> Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

<sup>16</sup> THEODORO Jr, Humberto. **Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. P. 174.

<sup>17</sup> GONÇALVES, Daniella Zagari; RIBEIRO, Fernando Munhoz. **Art. 135, III do CTN: a responsabilidade dos administradores por dívidas tributárias na jurisprudência. O paradoxo da “inclusão na CDA” e a subversão do devido processo legal**. Revista do Advogado. São Paulo, 2012, p. 40

## 2 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

O Superior Tribunal de Justiça, em antigos julgados, reconhecia que o mero inadimplemento da obrigação tributária pela empresa se moldava ao conceito de infração à lei descrita no caput do art. 135 do CTN, o que daria ensejo ao ilícito tributário autorizador da responsabilização dos sócios.<sup>18</sup>

Ou seja, predominava o entendimento no referido tribunal, de que o simples inadimplemento da obrigação tributária na execução fiscal por parte da empresa, poderia configurar hipótese que justificaria o redirecionamento da execução fiscal para o patrimônio do sócio gerente.

Entretanto, o referido Tribunal passou a entender que o simples não pagamento do tributo não viria a tipificar ilícito apto e suficiente a justificar o redirecionamento da execução, conforme se percebe pelo julgado abaixo, sendo que a responsabilidade tributária imposta a sócio-gerente, administrador ou diretor só é configurada na hipótese de dissolução irregular da sociedade ou se comprova transgressão à lei praticada pelo dirigente.<sup>19</sup>

Tal entendimento pode ser observado no EREsp 260107 RS 2003/0150650-4, que teve como relator o Ministro José Delgado, proferido pela primeira seção do Superior Tribunal de Justiça, em 10/03/2004, publicado no DJ em 19/04/2004.<sup>20</sup>

<sup>18</sup> MILANO, Renato Guitarrari. Aspectos materiais e reflexos processuais da responsabilização tributária dos sócios. Boletim Jurídico. Online. Disponível em <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=2770>>. Acesso em 14/09/2015.

<sup>19</sup> Ibid. Online.

<sup>20</sup> TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES. 1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. 2. Em qualquer espécie de sociedade comercial é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros, solidária e ilimitadamente, pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com

Ademais, o STJ, em julgamentos antigos, não fazia diferenciações entre as figuras do sócio-administrador, com poder de gerência, e aquele que não possuía tais poderes, mas parece já ter modificado o seu entendimento no sentido de condicionar a responsabilização do artigo 135, III do CTN, a necessidade de que o sócio apresente poderes de administração efetiva. Impera hoje na jurisprudência do STJ o entendimento de que apenas os sócios com poderes de administração estão sujeitos a responsabilização pelas dívidas tributárias da empresa.<sup>21</sup>

Ou seja, os sócios quotistas não podem ser responsabilizados, com base no art. 135 do CTN, se não praticaram atos de gestão da sociedade, respondendo tão-somente pelo capital não integralizado da pessoa jurídica, conforme entendimento prolatado no REsp 1157261/MG, que teve por relator o Ministro Hamilton, julgado em 22/06/2010 e publicado em 03/08/2010.<sup>22</sup>

Conforme evidenciado, as decisões atuais do STJ são firmes no sentido de entender que o sócio meramente quotista, ou seja, aquele que não possui o poder de gerir a sociedade, não poderá ser responsabilizado nos termos do artigo 135, III, ou

---

violação do estatuto ou da lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76). 3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN. 4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. 5. Precedentes desta Corte Superior. 6. Embargos de divergência rejeitados. (REsp 260107/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/03/2004, DJ 19/04/2004 p. 149)

<sup>21</sup>MILANO. Op. Cit. Online.

<sup>22</sup> AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ARTIGOS 134 E 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INADIMPLEMENTO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO MERAMENTE QUOTISTA. INEXISTÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 284/STF. AGRAVO IMPROVIDO. 1. "A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que os sócios quotistas não podem ser responsabilizados, com base no art. 135 do CTN, se não praticaram atos de gestão da sociedade, respondendo tão-somente pelo capital não integralizado da pessoa jurídica." (AgRgREsp nº 1.052.082/PR, Relator Ministro Francisco Falcão, in DJe 27/8/2008). 2. Em se prestando os dispositivos de lei federal suscitados pelo recorrente ao conhecimento e provimento da insurgência especial, não há falar na incidência do enunciado nº 284 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, mormente se o recurso restou acolhido também pela divergência jurisprudencial. 3. Agravo regimental improvido. (Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1157261/MG, Rel. Min. Hamilton Primeira Turma, Julgado em 22/06/2010, Publicado em 03/08/2010).



seja, de forma pessoal, mas apenas nas hipóteses do inciso I.<sup>23</sup>

Ocorre que, mesmo diante da mudança de entendimento do STJ, muitas vezes, as procuradorias fazendárias, ainda incluem o sócio administrador quando não encontram bens exequíveis em execução fiscal, indo contra entendimento consolidado da jurisprudência. E muitas vezes, a interpretação fazendária atribuída à norma é confirmada em primeiro grau, devendo então ser revista em segundo grau de jurisdição.

A mudança no entendimento acerca do elemento pessoal da responsabilização tributária surgiu acompanhado do aparecimento de outro posicionamento acerca da prova do ato ilícito, pois referido tribunal superior tem compreendido que a mera existência da alcunha dos sócios na Certidão de Dívida Ativa teria o condão de apontá-los como corresponsáveis pela dívida tributária, possibilitando o redirecionamento da execução fiscal independente da demonstração de dolo.<sup>24</sup>

Vem afirmando a referida Corte, até o momento sem oposição concreta, que o ônus da prova do ato ilícito dependerá da existência ou não do nome do administrador na Certidão de Dívida Ativa que embasa a execução fiscal<sup>25</sup>. Ou seja, havendo a indicação do nome do referido, o ônus de provar que não agiu nos conformes do artigo 135 do Código Tributário Nacional é do administrador, ante a

<sup>23</sup> MILANO. Op. Cit. Online.

<sup>24</sup> Ibid. Online.

<sup>25</sup> TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. MASSA FALIDA. REDIRECIONAMENTO. NOME DO SÓCIO CONSTANTE DA CDA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO AFASTADA PELAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS. QUESTÃO ATRELADA AO REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. Consoante a pacífica jurisprudência deste Tribunal, em tese, permite-se o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente, cujo nome consta do título, desde que ele tenha agido com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto, contrato social, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento da obrigação tributária (art. 135 do CTN). 2. Na hipótese dos autos, apesar de o nome do sócio constar da CDA, o Tribunal de origem entendeu não caracterizada a responsabilização dos sócios da empresa falida. Nesse contexto, infirmar as conclusões a que chegou o acórdão recorrido demandaria a incursão na seara fático-probatória dos autos, tarefa essa soberana às instâncias ordinárias, o que impede o reexame na via especial, ante o óbice da Súmula 7 deste Tribunal. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Julgamento: 04/11/2014, T2 - SEGUNDA TURMA)



presunção *juris tantum* da CDA; não havendo tal indicação, o ônus passa a ser da Fazenda Pública, não sendo permitido o automático redirecionamento da execução fiscal a esse terceiro com fulcro no dispositivo legal em comento.<sup>26</sup>

Por conseguinte, embora o aduzido Tribunal entenda que a responsabilidade tributária do sócio-gerente ou administrador dependa da prática efetiva de atos dolosos, admite um regime de presunção baseado somente nas disposições expressas da CDA.<sup>27</sup>

Assim, quando presente o nome do sócio gerente na CDA, este poderá ser responsabilizado prontamente, em virtude da presunção de certeza e materialidade da CDA, devendo essa presunção relativa ser desconstituída em embargos à execução fiscal. Caso contrário, ou seja, na hipótese de seu nome não constar do título extrajudicial, o redirecionamento só se tornará válido se houver a comprovação da prática dos atos preisyos no artigo 135, III do CTN.<sup>28</sup>

Dessa forma, se o nome do administrador ou sócio-gerente estiver disposto na CDA, título executivo dotado de presunção *juris tantum* de certeza, liquidez e exigibilidade, competirá ao administrador o efetivo ônus da prova de que não praticou o ato ilícito, devendo, para tanto, garantir integralmente o crédito

<sup>26</sup> GONÇALVES; RIBEIRO. Op. Cit. p. 36.

<sup>27</sup> Ibid. p. 36.

<sup>28</sup>1. Não se pode confundir a relação processual com a relação de direito material objeto da ação executiva. Os requisitos para instalar a relação processual executiva são os previstos na lei processual, a saber, o inadimplemento e o título executivo (CPC, artigos 580 e 583). Os pressupostos para configuração da responsabilidade tributária são os estabelecidos pelo direito material, nomeadamente pelo art. 135 do CTN. 2. A indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do corresponsável (Lei 6.830/80, art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202, I), confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), a existência da responsabilidade tributária, matéria que, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução.3. É diferente a situação quando o nome do responsável tributário não figura na certidão de dívida ativa. Nesses casos, embora configurada a legitimidade passiva (CPC, art. 568, V), caberá à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária. 4. No caso, havendo indicação dos codevedores no título executivo (Certidão de Dívida Ativa) - e não tendo o acórdão que julgou os embargos reconhecido qualquer excludente da responsabilidade do sócio, apenas exigindo a comprovação, pelo exequente, da ocorrência dos requisitos do art. 135 do CTN -, é viável, contra o sócio, o ajuizamento da execução. Precedentes: REsp 627.326-RS (STJ, REsp 756.921/RS).

tributário e opor embargos à execução fiscal.<sup>29</sup> Ou seja, na hipótese de constar o nome do responsável no Termo de Inscrição de Dívida Ativa, este figurará como parte legítima, e estará plenamente apto a integrar o polo passivo da execução fiscal.<sup>30</sup>

Acerca de tal tema, entende Hugo de Brito Machado que

[...] admitir-se que a apuração, indiscutivelmente necessária, das circunstâncias geradoras da responsabilidade do terceiro executado, se fará nos respectivos embargos, além de contrariar princípios constitucionais, contraria a própria lei ordinária. O dispositivo de lei ordinária que estabelece a possibilidade de execução fiscal contra o responsável, nos termos da lei, por dívida tributária, não diz que a execução pode ser promovida contra o diretor, mas contra o responsável tributário, e qualificação de diretor como responsável tributário pressupõe a ocorrência de atos praticados por este com excesso de poderes, infração da lei, do contrato ou estatutos. Assim, admitir a execução fiscal promovida contra o sócio, ou contra este redirecionada, sem a prova dessa prática, constitui violação do dispositivo legal referido. Violação que se configura pela inadmissível ampliação de seu alcance.<sup>31</sup>

Em outras palavras, de acordo com o entendimento predominante no STJ, a Fazenda Pública tem nas mãos a possibilidade de exigir do administrador, em juízo, o pagamento do crédito tributário devido originariamente pela empresa, sem verificação da ocorrência dos atos previstos no artigo 135, III por parte deste, desde que seu nome esteja apontado na CDA, sendo que, a responsabilidade, deveras pessoal, pelos atos ilícitos praticados em nome do administrador, passa a ser subsidiária, desde que o nome do sócio-administrador esteja indicado no título executivo competente.<sup>32</sup>

---

<sup>29</sup> AMOEDO. Op. Cit. p. 32

<sup>30</sup> AMOEDO. Op. Cit. p. 32

<sup>31</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 611.

<sup>32</sup> AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. INADIMPLEMENTO. SÚMULA 430/STJ. SÚMULA 211/STJ 1. A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, na jurisprudência do E. STJ, funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. 2. Todavia, em recente julgado, a Primeira Seção desta Corte

Assim, na hipótese da execução fiscal tenha sido promovida apenas em face da pessoa jurídica, mas a Certidão de Dívida Ativa contém o nome do sócio, a este compete o ônus de provar que efetivamente não tenha praticado infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, na forma do art. 135, III, do CTN.<sup>33</sup>

Não se pode olvidar que no processo executivo, o executado não é chamado para se defender, e sim para pagar a dívida, estando então o administrador cujo nome tenha sido incluído na dívida ativa, sujeito a atos de expropriação pelo Estado, caso se mantenha inerte.<sup>34</sup> Essa situação se mostra extremamente atentatória aos direitos dos contribuintes, já que representa imensa ameaça aos direitos fundamentais destes.

Por isso, de forma a serem assegurados os direitos dos contribuintes

---

Superior, concluiu, no julgamento do ERESP n.º 702.232/RS, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN: quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa; b) constando o nome do sócio-gerente como corresponsável tributário na CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80. 3. "A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'." Precedente: REsp. 1.104.900/ES, Primeira Seção, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJU 01.04.09 4. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008). (RESP 201000321007, ELIANA CALMON, STJ - PRIMEIRA SEÇÃO, DJE DATA:14/12/2010.)

<sup>33</sup>TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES. 1. A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória. 2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), **não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução.** 3. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC. (STJ, REsp 1.110.925/SP, Data de Julgamento: 22/04/2009).

<sup>34</sup>GONÇALVES, Op. Cit. p. 40.

dentro da execução fiscal, deverá ser oportunizado o exercício do direito ao contraditório, para que a CDA se revista das características atinentes aos títulos executivos extrajudiciais válidos.

Assume então feição de excepcionalidade a eventual desconstituição do crédito tributário, já que dependerá da oposição de embargos à execução, sujeita a garantia integral da execução, sendo que esse prejuízo é decorrência do mero fato dele ter sido incluído na Certidão de Dívida Ativa, o que, ainda que indevidamente, traz a presunção *iuris tantum* em face dele.<sup>35</sup>

Assim, nota-se pelos julgados recentes sobre o tema que a aplicação da norma tributária ao direito processual, não vem sendo a mais adequada, isso porque, repita-se, para se constatar a aplicabilidade ou não do artigo 135, III do CTN deverá se avaliar a conduta do agente, ou seja, a sua atuação e se esta se subsume a norma, e não uma simples análise do título executivo.<sup>36</sup>

Também não se mostra suficiente, a simples existência de débito de determinada sociedade empresarial para com pessoa jurídica de direito público, pois é necessário que seus representantes e/ou gestores pratiquem atos específicos para serem qualificados como responsáveis, causando até estranheza quando se verifica, o que comumente ocorre, o ajuizamento de execuções fiscais cujo em face de todos os sócios de determinada empresa quando, sabidamente, não poderiam todos exercer a sua administração.<sup>37</sup>

Em síntese, não se pode afirmar que a responsabilidade em análise seja pessoal, decorrência direta da prática do ato ilícito imputável a pessoa do administrador, excluindo a solidariedade, portanto, e ao mesmo tempo admitir-se que o mesmo título executivo possa fundamentar a exigência do crédito tributário da pessoa jurídica e do administrador, bastando que o nome deste esteja lá consignado,

---

<sup>35</sup> Ibid. p. 41.

<sup>36</sup> GONÇALVES; Ribeiro, Op. Cit. p. 40

<sup>37</sup> GONÇALVES; Ribeiro, Op. Cit. p. 40

tendo em vista que a empresa somente responde pelo crédito tributário na qualidade de contribuinte pela prática da obrigação tributária.<sup>38</sup>

Mostra-se, assim, imensamente ilógico o entendimento atual do STJ sobre o tema, que se mostra favorável à Fazenda Pública, mas extremamente contrário aos direitos do contribuinte, já que faz uma interpretação convencional aos interesses do fisco acerca da norma que trata do redirecionamento.

Da análise de alguns julgados, percebe-se que o mero inadimplemento da obrigação não gera a responsabilidade do administrador. No entanto, tal premissa se torna contraditória quando o mesmo Tribunal admite que, não havendo o pagamento pelo contribuinte, ou inexistindo garantia suficiente e idônea, pode ser exigido o crédito do administrador por meio da execução fiscal, bastando apenas que seu nome esteja indicado na CDA.<sup>39</sup>

### **3 CRÍTICAS AO PROCEDIMENTO DE INCLUSÃO DO ADMINISTRADOR NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL**

Em grande parte dos casos, a inclusão do administrador na Certidão de Dívida Ativa torna-se consequência de um procedimento exclusivamente formal de inscrição em dívida ativa, que não é submetido a um controle regular de legalidade e que resulta de um procedimento administrativo em que seja assegurado todas as garantias do devido processo legal, notadamente o contraditório e a ampla defesa, ou seja, investigando-se neste se o administrador realmente praticou as condutas que lhes foram imputadas e oferecendo oportunidade de defesa.<sup>40</sup>

Isso se justifica tendo em vista que não se mostra razoável o

---

<sup>38</sup>Ibid. p. 39.

<sup>39</sup>Ibid. p. 40.

<sup>40</sup>GONÇALVES, Daniella Zagari; RIBEIRO, Op. Cit. p. 36.

redirecionamento da execução fiscal contra a figura do administrador sem a averiguação da prática de atos ilícitos imputáveis a pessoa do mesmo, já que a execução fiscal prescinde de prévia discussão em processo de conhecimento, o que acarreta na ausência de defesa do réu, do exercício do contraditório e do devido processo legal.<sup>41</sup>

### 3.1 A ausência do sócio-administrador no procedimento administrativo tributário

Comparando-se a formação da CDA, título executivo extrajudicial atinente ao crédito tributário com aqueles previstos no CPC Buzaid em seu artigo 585<sup>42</sup>, e no artigo 784 do Novo CPC, percebe-se que nestes há a participação efetiva do devedor na formação do título, diferentemente do que ocorre na CDA em que são apontados os nomes dos sócios, já que estes não participam efetivamente da constituição do crédito tributário.

Explica-se. A CDA é legitimada no ordenamento jurídico quando a inscrição em dívida ativa é consequência de um procedimento administrativo qualificado pelo lançamento em que haja a apuração do inadimplemento da obrigação tributária por parte da empresa, podendo ser impugnado e amplamente discutido na esfera administrativa.

Nos termos do artigo 142 do CTN, compete à autoridade administrativa o lançamento para constituição do crédito tributário. Ou seja, será apurada a conjuntura do fato gerador da obrigação em procedimento administrativo relativo a tal lançamento, calculando-se o *quantum debeatur* do tributo, identificado o sujeito

---

<sup>41</sup>GONÇALVES, Daniella Zagari; RIBEIRO, Op. Cit. p. 37.

<sup>42</sup>Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais: [...]VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;



passivo e aplicada a penalidade a ele cabível, se existente.<sup>43</sup>

Decorrência lógica da análise do referido dispositivo legal é a conclusão de que, caso seja necessária a alteração do sujeito passivo da relação jurídico-tributária constituída, esta deverá ser realizada por meio de novo lançamento, já que o equívoco na indicação do sujeito passivo tem por consequência a nulidade do lançamento, assim como da CDA decorrente deste.<sup>44</sup>

Assim, o procedimento administrativo que aqui se defende deverá possibilitar um novo lançamento, ou seja, uma nova verificação tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Em síntese, a situação mais justa de responsabilização tributária dos sócios seria aquela em que, caso surgissem fundadas suspeitas de que o administrador tenha praticado o ato infracional que deu causa ao inadimplemento da obrigação tributária, devendo ser pessoalmente responsabilizado, fosse instaurado então novo procedimento administrativo contra a sua pessoa, ficando a execução fiscal sobrestada<sup>45</sup>, conforme dispõe o artigo 40 da Lei 6830/80.<sup>46</sup>

Infelizmente, tal procedimento não é observado na prática, já que o mecanismo de responsabilização do administrador se procede com a mera inclusão de seu nome na CDA, quando há a inscrição em dívida ativa. Nesses casos, deveria

<sup>43</sup> GONÇALVES; RIBEIRO, Op. Cit. p. 38.

<sup>44</sup> Ibid. p. 38.

<sup>45</sup> AMOEDO Op. Cit. p. 32

<sup>46</sup> Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. § 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública. § 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos. § 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução. § 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. § 4º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 5º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

haver uma investigação, dentro do lançamento tributário, para a comprovação ou não da existência desses atos.

Isso porque a CDA, título executivo extrajudicial que venha a contemplar o administrador como responsável pela dívida tributária somente constituirá em título legítimo, nos termos da legislação constitucional e processual em vigor, se for resultado de um procedimento administrativo válido em que seja proporcionada a oportunidade de defesa ao sócio-gerente.<sup>47</sup>

Em outras palavras, a CDA somente poderá legitimar o redirecionamento da execução fiscal à figura do sócio administrador se resultar de um procedimento cujo trâmite proporcione ao contribuinte a paridade no exercício de defesa em relação ao Fisco, ou seja, que proporcione ao contribuinte comprovar ou não a prática de atos dolosos configurados no artigo 135, III.

Assim, na constituição da Certidão de Dívida Ativa, título executivo extrajudicial que embasa o débito tributário, devem ser observados os direitos fundamentais dos contribuintes, de forma que esses não sejam lesados pelo arbitrio estatal.

---

<sup>47</sup> AMOEDO, Op. Cit. p. 33.

## **CONCLUSÕES FINAIS**

A consequência prática da responsabilização tributária, no plano processual é a existência do instituto do redirecionamento da Execução Fiscal, que consiste na inserção do administrador na execução fiscal, quando o Fisco não encontra bens passíveis de penhora em nome da empresa devedora originariamente.

Considerando-se a que a responsabilidade tributária do artigo 135 deva ser considerada pessoal, e somente pode ser imputada àqueles que praticarem as condutas nele elencadas, o redirecionamento da execução fiscal à figura destes sócios, quando da inexistência de outros bens penhoráveis em execução fiscal não pode ser considerado ato justo.

Tal assertiva se justifica porque, seguindo-se a linha teórica de tal entendimento, tais sócios somente poderiam sofrer constrições sobre seus patrimônios caso tivessem agido de forma dolosa, ou seja, se tivessem efetivamente praticado os atos previstos no artigo 135, III. Deveriam, então, constar, desde o início da relação processual no polo passivo, e não como substituto nos casos de inexistência de bens.

Isso porque tal dispositivo legal, trata da responsabilização pessoal dos administradores que agiram de modo a fraudar estatuto ou contrato social. Já que tal modalidade de responsabilização é pessoal, ela depende diretamente da verificação da intenção do agente de fraudar a lei, o contrato social ou estatuto.

O STJ já teve entendimentos variados sobre o tema, sendo que no artigo procurou-se delinear, com o auxílio de outros trabalhos já publicados sobre o tema, a evolução jurisprudencial deste. Primeiramente, considerava que o mero inadimplemento da obrigação tributária inserida em dívida ativa e cobrada mediante procedimento de execução fiscal já justificava o redirecionamento da execução fiscal

para a figura do sócio.

Tal entendimento já se encontra superado. No entanto, mesmo diante dessa premissa, muitas vezes as procuradorias ainda continuam inserindo os sócios administradores na execução fiscal. Atualmente, o STJ entende que, se o nome do sócio administrador vir consignado no título executivo extrajudicial, o redirecionamento para a sua figura será válido.

É dever da Fazenda Pública, em virtude da regra do ônus da prova, comprovar que o administrador agiu com dolo ao realizar as condutas justificadoras do redirecionamento previstas no artigo 135, III do Código Tributário Nacional. Essa comprovação deve ser realizada previamente à inserção do nome do sócio administrador na Certidão de Dívida Ativa, diferentemente do que vem entendendo o STJ.

A existência do processo administrativo que aqui se defende se mostraria de enorme importância para que fossem garantidos os direitos fundamentais dos contribuintes, notadamente o contraditório e a ampla defesa, pois em referido procedimento seria possível a dilação probatória. Assim, o contribuinte poderia demonstrar se realizou ou não as condutas previstas no artigo 135, III do CTN que justificam o redirecionamento da execução fiscal sem a prévia penhora de seus bens.

Isso porque, não se pode considerar justa a hipótese de redirecionamento da execução fiscal com base no artigo supracitado para a figura dos sócios administradores que não agiram com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, condutas exigidas pelo dispositivo legal. E, na maioria das hipóteses de redirecionamento, essas condutas não são observadas, já que o fisco tem o costume de redirecionar a execução para a figura do sócio quando simplesmente não encontra bens em nome da empresa.

## **REFERÊNCIAS**

ABRÃO, Nelson. **Sociedades Limitadas**. São Paulo: Saraiva, 2007.

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. **Processo administrativo tributário e o problema da supressão do contraditório**. 2 ed. São Paulo, Del Rey, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AMOEDO, Lucas Ferreira Diniz. O artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional e a responsabilidade tributária pessoal do sócio sem poder de gerência. **Revista Direito Unifacs- Debate Virtual**, Salvador, n. 150, 2012. p. 32

ASSIS, Araken. **Manual da Execução**. 13 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 5 ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2009.

BARTINE, Caio. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização e notas de Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 10 ed. Rio de Janeiro: 2010.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Lejus, 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 25 out. 1966.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: 05 out. 1988.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. 11 de janeiro. 1973

BRASIL. **Código Civil**. 10 jan. 2002.

BRASIL. **Lei de Execução Fiscal**. 22 set. 1980.

BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

COSTA, Marcio Cesar. **A responsabilidade Tributária de terceiros**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 136 f. Dissertação (mestrado em direito). Pontifícia Universidade Católica: 2012.

CARIMBÉ, Luciano Brito. **Responsabilidade Tributária dos dirigentes e sócios de pessoas jurídicas**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 129 f. Dissertação (mestrado em direito). Pontifícia Universidade Católica: 2009.

CHAVES, Rodrigo de Moraes Pinheiro. **A importância do devido processo legal administrativo na atribuição de responsabilidade tributária aos sócios e administradores**. Recife: Universidade Católica do Recife. 105 f. Dissertação (mestrado em direito). Universidade Católica do Recife: 2011.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial- direito de empresa**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DINIZ. Gustavo Saad. **Responsabilidade dos administradores por dívidas das sociedades limitadas**. Porto Alegre: Síntese, 2003.



FALCÃO. Amilcar de Araújo, 1928-1927. **Fato gerador da obrigação tributária/** Amilcar de Araújo Falcão. 6 ed. Revista e Atualizada pelo prof. Flavio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualização pelo Prof. Geraldo Ataliba; prefácio de Aliomar Baleeiro; apresentação de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Forense, 1997

FAZZIO, Waldo Junior. **Manual de Direito Comercial**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2 ed. São Paulo, Noeses, 2009.

FERRASSINI, Antonio Alexandre. **Código Tributário Nacional- Comentado e Anotado**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

GONÇALVES, Daniella Zagari; RIBEIRO, Fernando Munhoz. **Art. 135, III do CTN: a responsabilidade dos administradores por dívidas tributárias na jurisprudência. O paradoxo da “inclusão na CDA” e a subversão do devido processo legal**. Revista do Advogado. São Paulo, 2012.

GOMES, Alfredo Neto. **Responsabilidade Tributária: o terceiro como sujeito passivo da obrigação**. Recife: Universidade Católica do Recife. 148 f. Dissertação (mestrado em direito). Universidade Católica do Recife: 2011.

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas**. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional - Artigos 96 a 138**, v.2, São Paulo: Atlas, 2011.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**, 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

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

MACHADO, Antonio Guedes. **A Responsabilidade dos Sócios e Administradores de Pessoas Jurídicas e os limites para o redirecionamento da execução fiscal**. Recife: Universidade Católica do Recife. 160 f. Dissertação

(mestrado em direito). Universidade Católica do Recife: 2011.

MILANO, Renato Guitarrari. Aspectos materiais e reflexos processuais da responsabilização tributária dos sócios. Boletim Jurídico. Online. Disponível em <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=2770>>. Acesso em 14/09/2015.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compendio de direito tributário**. 2 ed. Rev., aument. e. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994, 2. Volume.

MURTA, Antonio Carlos Diniz. **Responsabilidade tributária dos sócios: sociedades por quotas de responsabilidade limitada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

PAULSEN Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário a Luz da Doutrina e da jurisprudência**. 10 ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2008.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 27. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

RODRIGUES, Cláudia. **O título executivo na execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SILVA, Américo Luis Martins da. **A execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

SORRENTINO, Thiago Buschinelli. **Controle, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, da atribuição de responsabilidade tributária aos sócios e administradores de pessoas jurídicas**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 483 f. Dissertação (mestrado em direito). Pontifícia Universidade Católica: 2008.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compendio de Legislação Tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1954.

THEODORO Jr, Humberto. **Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Processual Civil**. 42 ed. São Paulo, Saraiva, v. I, 2010.

VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.