

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET**

**AILSON SANTANA FREIRE FILHO**

**REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AOS  
REPRESENTANTES DE PESSOA JURÍDICA DEVEDORA: UMA  
ANÁLISE DO ART. 135 DO CTN E SUA APLICAÇÃO**

**Salvador**

**2015**

**AILSON SANTANA FREIRE FILHO**

**REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AOS  
REPRESENTANTES DE PESSOA JURÍDICA DEVEDORA: UMA  
ANÁLISE DO ART. 135 DO CTN E SUA APLICAÇÃO**

Monografia submetida ao Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET como pressuposto parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

**Salvador**

**2015**

## RESUMO

FREIRE FILHO, Ailson Santana. Redirecionamento da Execução Fiscal aos representantes de pessoa jurídica devedora: uma análise do art. 135 do CTN e sua aplicação. Monografia para a conclusão do Curso de Especialização Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Salvador, 2015.

Palavras-chave: responsabilidade tributária; obrigação tributária; art. 135; lançamento; procedimento administrativo; nome na CDA.

O presente estudo está inserido num contexto de divergentes paradigmas jurisprudenciais e doutrinários acerca do cabimento do chamado “redirecionamento da Execução Fiscal ao(s) sócio(s) de Pessoa(s) Jurídica(s) devedora(s) do Fisco”, tendo por pressupostos a aplicação deste “instituto” do Direito Processual e Tributário. A análise em questão envolve, basicamente, os conceitos de execução, responsabilidade tributária, lançamento, devido processo legal e desconsideração da personalidade jurídica, investigando, dentre outros temas, a incidência da norma prevista no art. 135 do CTN. Trazem-se à baila a doutrina e a jurisprudência do STJ, cujos entendimentos divergentes justificam uma nova abordagem temática, donde se pretende chegar a uma conclusão satisfatória quanto ao tema proposto.

## **ABSTRACT**

FREIRE FILHO, Ailson Santana. Tax Enforcement redirection to representatives of the borrowing entity: an analysis of art. 135 of the CTN and its application. Monograph for completing the Tax Law Specialization Course of the Brazilian Institute of Tax Studies. Salvador, 2015.

Keywords: tax liability; art. 135; tax launch; administrative procedure; name in the CDA; disregard of legal entity.

This study was part of a context of divergent case law and doctrinal paradigms about the appropriateness of the "redirection of the Tax Enforcement to partner of Person Legal debtor of the tax authorities", with the objective of ascertain the premises to application of this "institute" of the Tax Law. The analysis in question involves, basically, the concepts of execution, tax liability, launch and due process, investigating, among other themes, the impact of the rule laid down in art. 135 of CTN. Brings to the fore the doctrine and the Superior Court's case law, whose divergent findings justify a new thematic approach, where it aims to reach a satisfactory conclusion on the proposed theme.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b>	<b>5</b>
<b>2. O LANÇAMENTO E A IMPORTÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL ADMINISTRATIVO PARA AFERIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA</b>	<b>6</b>
2.1. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E LANÇAMENTO	6
2.2. O LANÇAMENTO COMO MEIO PARA APURAÇÃO DE RESPONSABILIDADE	8
2.3. A CONFECÇÃO DA CDA COMO DESDOBRAMENTO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO INICIADO COM O LANÇAMENTO E A PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO TÍTULO	10
<b>3. O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E SUA COMPATIBILIDADE COM O “REDIRECIONAMENTO”</b>	<b>15</b>
3.1. A FINALIDADE DA EXECUÇÃO E A COGNIÇÃO DO JUÍZO	15
3.2. A (IN)COMPATIBILIDADE ENTRE A EXECUÇÃO E A APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE PREVISTA NO ART. 135 DO CTN	16
<b>4. O PROCESSO DE EXECUÇÃO</b>	<b>18</b>
4.1. A RESPONSABILIDADE DO ART. 135 DO CTN E A NECESSIDADE DE NEXO CAUSAL ENTRE A INFRAÇÃO E O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	18
4.2. DA NATUREZA SANCIONATÓRIA DA RESPONSABILIDADE DO ART. 135 DO CTN	19
4.3. RESPONSABILIDADE PESSOAL X RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA X RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA	21
4.4. O DOLO COMO ELEMENTO (IN)DISPENSÁVEL À RESPONSABILIDADE DO ART. 135 DO CTN E A NATUREZA DA “INFRAÇÃO” DE QUE TRATA O ANTECEDENTE NORMATIVO	22
4.5. PRESSUPOSTOS À APLICAÇÃO DO ART. 135 DO CTN	25
<b>5. CONCLUSÃO</b>	<b>26</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>28</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Na atual conjectura jurisprudencial, é comum que os magistrados, baseados no entendimento dominante das Cortes pátrias, promovam o redirecionamento de Execuções Fiscais em curso contra Pessoa Jurídica para seus sócios com base no art. 135 do CTN.

As reiteradas decisões que firmaram o posicionamento acima partiram do pressuposto de que o tal “redirecionamento” teria natureza jurídica de aplicação de responsabilidade tributária e, por isso, importaram os pressupostos legais ao emprego de tal instituto para que se atinja o patrimônio daquele que não praticou o fato gerador da obrigação inadimplida e, assim, sejam salvaguardados os créditos tributários.

Sobre o tema proposto, este trabalho almeja uma revisão das normas produzidas pelos Tribunais pátrios, tomando como ponto de partida os enunciados contidos no Ordenamento Jurídico brasileiro, interpretando-o a fim de investigar a procedência do que se chama de “redirecionamento” com base no art. 135 do CTN.

Apuraremos aqui quais são os pressupostos à aplicação do referido artigo, a fim de avaliarmos a possibilidade de sua aplicação em sede de execução fiscal.

## 2. O LANÇAMENTO E A IMPORTÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL ADMINISTRATIVO PARA AFERIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

### 2.1. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E LANÇAMENTO

Em que pesem os esforços envidados por alguns dos mais consagrados autores, entendemos que a obrigação tributária não nasce “automática e infalivelmente” com a ocorrência do fato gerador, como ensinou Alfredo Augusto Becker<sup>1</sup>, adotando a teoria da norma jurídica capitaneada por MIGUEL REALE e PONTES DE MIRANDA. Acreditamos que são dois os motivos que nos levam a refutar tal tese:

- a) É certo que ocorrem – no mundo fenomênico – uma infinidade de eventos, muitos dos quais, todavia, são estranhos ao Direito, postos fora do alcance das normas jurídicas. Apenas os eventos juridicizados, isto é, vertidos em linguagem competente, importam ao Direito. Sendo assim, a simples ocorrência do fato descrito no antecedente da Regra Matriz de Incidência Tributária não tem o condão de fazer irromper o liame obrigacional entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária. É preciso que este evento seja traduzido – por autoridade competente – em linguagem jurídica. Nesta concepção, é o lançamento que traduz o evento descrito no antecedente normativo em linguagem competente ao Direito, fazendo com que, a partir daí, nasça a obrigação tributária. Segundo Paulo de Barros Carvalho:

Torna-se preciso, portanto, ato administrativo (lançamento) ou expediente de iniciativa do particular (autolancamento) para imitar no sistema do direito posto a norma individual e concreta que tipificará o evento tributário, convertendo-o em fato jurídico, ao mesmo tempo em que firmará em linguagem competente a relação jurídica por ele irradiada. (CARVALHO, 2011, p. 515)

Ainda Paulo de Barros Carvalho:

Em rigor, não é o texto normativo que incide sobre o fato social, tornando-o jurídico. É o ser humano que, buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta, na sua bimembridade constitutiva, empregando, para tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada, vale dizer, a linguagem competente. (CARVALHO, 2011, p. 152)

---

<sup>1</sup> “A juridicidade tem grande analogia com a energia eletromagnética e a incidência da regra jurídica projeta-se e atua com automatismo, instantaneidade e efeitos muito semelhantes a uma descarga elétrica” (BECKER, 2007, p. 308)

No mesmo sentido, Gabriel Ivo *apud* Paulo de Barros de Carvalho: “a incidência terá sempre sentido que o homem lhe der. Melhor: a incidência é realizada pelo homem. A norma não incide: é incidida” (CARVALHO, 2011, p. 152).

- b) Ademais, o próprio conceito de obrigação nos remete a três elementos essenciais à sua caracterização: sujeito ativo (credor), sujeito passivo (devedor) e objeto (crédito). A ideia fundamental do indigitado conceito de obrigação já podia ser extraída das Institutas Romanas, segundo as quais *obligatio est juris vinculum, quo necessitate adstringimur alicujus solvendae rei, secundum nostrae civitatis jura*<sup>2</sup>. Para Orlando Gomes (GOMES, 2005, p. 15) obrigação é “um vínculo jurídico em virtude da qual uma pessoa fica adstrita a satisfazer uma obrigação em proveito de outra” (grifos nossos). Também Carlos Roberto Gonçalves (GONÇALVES, 2004, p. 21) para quem “obrigação é o vínculo jurídico que confere ao credor (sujeito ativo) o direito de exigir do devedor (sujeito passivo) o cumprimento de determinada prestação” (grifos nossos). Nesta concepção, se – nos exatos termos empregados pelo CTN – é o lançamento que constitui o crédito, como pode haver prévia obrigação sem objeto que a caracterize? Vejamos.

Se do fato gerador nasce, infalivelmente, a obrigação tributária e a partir do lançamento são delineados os elementos dessa obrigação, é deste aqui, em verdade, que se constitui o crédito tributário e que se aplicam as regras de sujeição passiva por responsabilidade tributária. É o que se depreende da leitura do art. 142 do CTN, segundo o qual:

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

De uma leitura preliminar do dispositivo supra, vê-se, de forma patente, que, por se tratar de ato vinculado, a administração pública não tem o poder, mas o dever funcional de, subsumindo um fato à norma tributária, verificar o preenchimento dos critérios antecedentes

---

<sup>2</sup> “Obrigação é o vínculo jurídico que nos adstringe necessariamente a alguém, para solver alguma coisa, em consonância com o direito civil”



da Regra Matriz e formalizar a obrigação tributária, inclusive, possuindo o dever de aplicar a lei à qual está vinculada, e imputar responsabilidade tributária nos termos do CTN.

## 2.2. O LANÇAMENTO COMO MEIO PARA APURAÇÃO DE RESPONSABILIDADE

O momento propício para verificar a ocorrência de ilícito que enseje a aplicação do art. 135 do CTN é o átimo do lançamento. É neste exato momento que se deve identificar o sujeito passivo da relação obrigacional tributária advinda da ocorrência do Fato Gerador. A Fazenda Pública, repise-se, cujos atos em matéria tributária não são discricionários, não só pode, como deve fazê-lo, sob pena de perda da oportunidade para tanto.

Não só o art. 142 do CTN nos permite concluir desse modo, como também é a leitura da própria Constituição, segundo a qual, é direito e garantia de todos o devido processo legal também na fase administrativa, devendo a mesma proporcionar aos seus administrados que impugnem o lançamento, participem do PAF e sejam executados, o que é corolário dos princípios da ampla defesa e contraditório.

Aplicar a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN tão somente na esfera jurídico-executiva é desvirtuar, por completo, os Sistemas Tributário, Administrativo e Processual vigentes.

A apuração de responsabilidade tributária pressupõe prévio procedimento administrativo, culminando em título executivo que irá delimitar a atividade jurisdicional executiva. Veja-se nessa senda raciocínio desenvolvido pelo Doutrinador e Juiz Federal de Vara de Execuções Fiscais na Bahia, Dr. Paulo Pimenta (PIMENTA, Paulo, 2013, p.147):

**Assim, por força da aplicação deste princípio constitucional. Deve ser assegurado ao administrado a faculdade de se manifestar sobre a atribuição de responsabilidade no procedimento administrativo fiscal** . Calha bem aqui a lição de Hugo de Brito Machado, quando afirma: “assim, qualquer pessoa que se veja na iminência de sofrer prejuízo em sua liberdade, ou em seu patrimônio, tem indiscutível direito de defender-se. E tal situação de iminência de prejuízo patrimonial configura-se, indiscutivelmente, com a inclusão do nome de alguém, na condição de responsável, em um título executivo extrajudicial qualquer”.

**Diversos outros dispositivos do CTN também exigem a prática desse comportamento pelo Fisco. O art. 142 estabelece que o lançamento tributário é um procedimento que tende a “identificar o sujeito passivo”. A lei tributária não estabeleceu a espécie de sujeito passivo, referindo-se apenas ao gênero. Logo, alcança tanto a sujeição passiva direta quanto a indireta, donde se infere**

**que tanto o contribuinte quanto o responsável deverão ser identificados pelo lançamento tributário.**

O art. 201 do CTN conceitua dívida da seguinte forma: “constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”. O contribuinte é identificado pela lei, de acordo com a conceituação estabelecida pelo art. 121, parágrafo único, I, do CTN. No entanto, o sujeito passivo não é indicado pela lei, à medida que esta apenas indica o pressuposto de fato que possibilita a atribuição da responsabilidade tributária a alguém. Sendo assim, tal pressuposto deverá ser apurado mediante processo administrativo, do qual resultará uma decisão fixando um prazo para o pagamento do tributo, como prevê o mencionado art. 201. No âmbito deste procedimento deverá ser assegurado ao suposto responsável o direito à ampla defesa. Portanto, a apuração da responsabilidade tributária deve anteceder à inscrição da dívida ativa.

**Conclui-se que a legislação brasileira exige a apuração da responsabilidade tributária em procedimento administrativo, antes da inscrição da dívida ativa do ente tributante.**

Por fim, o art. 202, I, do CTN prevê que o termo de inscrição da dívida deverá indicar, obrigatoriamente, “o nome do devedor e, sendo o caso, o dos corresponsáveis”. Para que isso ocorra, é indispensável que o suposto corresponsável seja intimado da constituição do débito, antes de ser posto nessa condição pelo termo de inscrição da dívida, e posteriormente, pela CDA. Em outras palavras, a presença de um determinado sujeito com responsável na CDA pressupõe a prévia apuração do pressuposto de fato da responsabilidade e a certificação, por meio de ato administrativo, da sua responsabilidade. Sendo assim, o nome do responsável não pode ser acrescido apenas no ato de inscrição, sem que antes não lhe tenha sido assegurada a ampla defesa em procedimento administrativo (grifos nossos).

De igual modo, Leonardo Nunes Marques (MARQUES, 2010, p. 102-118), segundo o qual:

Promover a inserção do sócio na certidão de dívida ativa sem prévio ato de imputação da responsabilidade e debate desta matéria em via administrativa representa não franquear ao contribuinte o direito de apresentar administrativamente as suas razões de inconformismo com a restrição de direito que lhe é imposta, o que viola flagrantemente o princípio da ampla defesa e do devido processo legal.

Para o Ministro Joaquim Barbosa:

Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídica tributária.

(STF - RE: 548582 MA , Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 01/12/2011, Data de Publicação: DJe-234 DIVULG 09/12/2011 PUBLIC 12/12/2011)

Segundo Lenice Moura e Fátima Mascena (MOURA; MASCENA, 2012, p. 96):

O lançamento é o meio pelo qual a Administração individualiza a hipótese legal do fato gerador à prática efetiva deste pelo sujeito passivo, a fim de que possa haver a exigência do crédito tributário. Esse ato da administração fazendária é também a base para a formação da CDA, pois a partir do lançamento tributário, com a inadimplência do contribuinte, é que ocorrerá a emissão da certidão pela Fazenda Pública, depois de esgotar todos os prazos e meios para a discussão pelo sujeito passivo.

Por fim, e não menos importante, vejamos o que leciona Humberto Theodoro Junior:

Sendo a execução fiscal regulada pela Lei 6.830 puro procedimento executivo, continua, a meu ver, inadmissível, em feito da espécie, pretender a Fazenda o acerto de responsabilidade de terceiros ou coobrigados que não figuraram no processo administrativo e contra quem não se formou o título executivo, que é a Certidão de Dívida Ativa.

(...)

Para que seja possível a execução fiscal contra alguém, não basta lei dizer que, além do devedor principal, também o responsável tributário pode ser executado; como não é suficiente dizer a lei cambiária que a responsabilidade do avalista é igual à do avalizado, se, no caso concreto, não dispuser o credor do título onde se possa encontrar o aval formalmente lançado.

Com relação à corresponsabilidade de terceiros pelo crédito tributário inscrito em nome de outrem, o que não se sabe, antes do regular processo administrativo de lançamento e inscrição do crédito também contra o possível corresponsável, é justamente se o terceiro apontado é, ou não, um legítimo responsável tributário. É precisamente, portanto, sua qualidade de responsável tributário que está a reclamar acerto antes do ingresso da Fazenda no juízo executivo, pois do contrário estar-se-ia admitindo execução forçada sem título executivo e, conseqüentemente, sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar, sob coação estatal de medidas executivas concretas, imediatas e definitivas. (THEODORO JUNIOR, 2007, p. 38-39)

A supressão da instância administrativa e a apuração de responsabilidade tão somente na fase executiva parece colidir frontalmente contra a própria essência do Processo Executivo

### 2.3. A CONFECÇÃO DA CDA COMO DESDOBRAMENTO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO INICIADO COM O LANÇAMENTO E A PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO TÍTULO

A Execução Fiscal, regida pela Lei 6.830/80, com procedimento especial, é uma Execução de Título extrajudicial (CDA), consoante se infere do art. 585 do CPC, *in verbis*:

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;

Sendo assim, toda e qualquer execução tem o escopo de promover o cumprimento forçado de uma obrigação refletida num título executivo. No caso da execução fiscal, este título é a Certidão de Dívida Ativa que, nos termos da lei 6.830/80, deve conter uma série de informações. Vejamos:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(...)

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa;

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

Fica-se claro que o ente competente para a cobrança de determinado crédito (sujeito ativo) deverá lavrar a CDA de modo a identificar a obrigação correspondente, trazendo os outros elementos da relação jurídico-obrigacional, quais sejam: sujeito passivo e objeto da prestação.

O título executivo deverá descrever, precisamente, a prestação exigida, indicando sua natureza, seu valor, a forma de calcular e sua origem, identificando, inclusive, o Processo Administrativo ou Auto de Infração do qual decorreu o crédito.

É que a CDA é um título executivo confeccionado única e exclusivamente pelo titular do crédito, sem a participação do devedor. Por isso, faz-se necessário que reflita, ao menos, um procedimento feito pelo contribuinte (autolançamento, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação) ou de processo, no qual o devedor tenha exercido o

contraditório na via administrativa, perfazendo-se, assim, o reflexo da bilateralidade da formalização da obrigação.

Ocorre que o Fisco, muitas vezes, confecciona CDA diversa daquilo que foi o prévio procedimento administrativo, incluindo suposto “corresponsável” ao qual não foi assegurado o direito ao devido processo legal administrativo, furtando-o do exercício do contraditório e da ampla defesa que, como já visto, são à apuração da responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN.

Em que pese a indigitada conduta nos pareça violadora das garantias constitucionais, a CDA goza de presunção de liquidez e certeza, o que faz com que vigore, na pátria jurisprudência, entendimento segundo o qual o ônus de provar a ausência de responsabilidade, neste caso, seja do executado. Vejamos:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO. NOME DO EXECUTADO NA CDA. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. 1. No que se refere à alegada afronta ao disposto no art. 535, inciso II, do CPC, o julgado recorrido não padece de omissão, porquanto decidiu fundamentadamente a quaestio trazida à sua análise, não podendo ser considerado nulo tão somente porque contrário aos interesses da parte. 2. **O acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência do STJ no sentido de que não é cabível Exceção de Pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. 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 demanda dilação probatória, a qual deve ser promovida no âmbito dos Embargos à Execução.** 3. Agravo Regimental não provido.

(STJ - AgRg no AREsp: 474717 MG 2014/0029947-8, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 22/04/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/06/2014) (grifos nossos)

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. LEGITIMIDADE PASSIVA DO SÓCIO CUJO NOME CONSTA DA CDA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÚMULA 83/STJ. 1. **A CDA goza da presunção de legitimidade, o que implica transferir ao sócio, nela incluído, o ônus de demonstrar a ausência de responsabilidade tributária. Precedentes.** 2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e o não pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no AREsp: 278903 ES 2013/0000925-0, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 20/06/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/07/2013) (grifos nossos)

Diante do entendimento supra, percebe-se que, para o STJ, a lavratura unilateral do título executivo pelo credor (ainda que em dissonância ao processo administrativo originário do crédito) importa na transferência do ônus da prova no que concerne a aplicação do art. 135, III do CTN. Isto é, a Administração tem a prerrogativa de incluir no título o nome de terceiro estranho ao tributo e executá-lo, oportunidade na qual não terá direito de defesa, senão garantindo o crédito executado.

Para o indigitado Tribunal Superior, portanto, as garantias do contraditório e da ampla defesa não se aplicam na via administrativa no que concerne à constituição do crédito em face de terceiros, podendo a administração, ao seu alvedrio, incluir o nome de quem bem entender na CDA sem que seja possível provar o preenchimento dos pressupostos à apuração de responsabilidade.

*Data venia*, entendemos de modo diverso. É que a presunção de liquidez e certeza não pode se referir, indiscriminadamente, ao título. A nosso ver, a presunção de liquidez e certeza abrange apenas o que o título ratificou, ou seja, abrange o procedimento pelo qual se constitui o crédito. Afinal, todo e qualquer título espelha uma obrigação entre partes e, como tal, deve ter traços de bilateralidade. Sendo assim, tal presunção só pode operar efeitos em face daquele que participou do procedimento (no caso, a pessoa jurídica devedora).

Nesse diapasão, trecho extraído do voto-vista da Ministra Eliana Calmon no processo abaixo discriminado:

Observando-se o procedimento realizado para a confecção do título executivo, bem como o significado dos atributos da CDA, entendo que esta possui presunção de certeza e liquidez quanto ao débito e quanto à empresa devedora, a qual é responsável pelo pagamento dos tributos devidos ao fisco, mas não quanto aos responsáveis indicados no art. 135, III do CTN, por força do reconhecimento da responsabilidade subjetiva destes.

(...)

Considerando que a responsabilidade tributária nestes casos não é objetiva, mas sim subjetiva, tendo como causa determinante a efetiva comprovação da prática de atos dolosos ou ao menos culposos dos sócios-gerentes ou administradores, a pretensa responsabilização mediante mera indicação de nomes no título executivo contraria frontalmente os ditames do art. 135 do CTN.

(...)

(STJ – AgRg no Agravo de Instrumento n. 1.260.662/MG, Min. Rel. Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 4.10.2011, DJe de 24.10.2011).

Parece ser impróprio, segundo os alicerces de um Estado Democrático de Direito (tal como concebido pela Constituição Brasileira), que o título executivo possa inovar em relação ao

procedimento de constituição do crédito. A propósito, cumpre rememorar a preocupação externada pela Min. Eliana Calmon quando do julgamento do AgRg no Agravo de Instrumento n. 1.260.662.MG:

Vejo como necessária uma profunda reflexão sobre a presunção de exigibilidade, certeza e liquidez da CDA quanto aos gestores da sociedade de responsabilidade limitada. Afinal, se para se configurar a responsabilidade dos sócios exige-se a comprovação da prática de ato ilícito, ou da dissolução irregular da sociedade, qual o real significado e alcance da presunção de exigibilidade, liquidez e certeza da CDA?

### 3. O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E SUA COMPATIBILIDADE COM O “REDIRECIONAMENTO”

#### 3.1. A FINALIDADE DA EXECUÇÃO E A COGNIÇÃO DO JUÍZO

A Execução é uma modalidade de ação, pela qual um credor socorre-se do Poder Judiciário em busca do cumprimento forçado de determinada obrigação, consubstanciada em um título executado.

Na Execução, a atividade jurisdicional cinge-se à utilização de meios constritivos e expropriatórios de satisfação do credor, balizados, é claro, por uma atuação – de ofício – em consonância com a Ordem Jurídica vigente.

É exatamente esse, por exemplo, o fundamento da súmula 393 do STJ que, em virtude **da incompatibilidade existente entre a ampla cognição e o Processo Executivo**, restringe o âmbito de cabimento da Exceção de Pré-Executividade às questões que não demandem dilação probatória. Sendo assim, a regra válida para o executado, também deve valer para o exequente. Nesse sentido, vejamos:

STJ Súmula nº 393 - 23/09/2009 - DJe 07/10/2009

A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

O equilíbrio entre as partes, decorrente da aplicação imediata do princípio da Isonomia, impõe que haja tratamento igualitário aos litigantes. Admitir prerrogativas ao Fisco (cognição para aplicação de responsabilidade tributária), sem que, de igual modo, o Executado possa valer-se de igual favor, distorce os valores tutelados pelo nosso Ordenamento.

Ademais, se a Execução é norteadada pela satisfação do crédito executado e encontra óbice intransponível nas questões que demandam dilação probatória, por qual motivo, a requerimento do credor, o Poder Judiciário poderia, - em típica decisão de processo “de conhecimento”, realizando cognição ampla (advinda de elemento desconexo à Execução), e, ao revés do título que a lastreia e impõe limite à atividade jurisdicional - redirecionar o feito?



Com o escopo de esclarecer e acalmar o inquietante debate, nada mais propício que as lições de Freddie Didier Jr.:

**É lição velha a de que, no cumprimento da tarefa executiva, a cognição judicial, se existir, é mínima, “rarefeita”, em famosa adjetivação de Kazuo Watanabe.**

(...)

Se se pretende a execução, a cognição judicial não deve abarcar, ao menos inicialmente, questões que digam respeito à formação do título, mas, necessariamente, envolverá as questões que dizem respeito à efetivação da obrigação, ou seja, os pressupostos de admissibilidade e a sobrevivência da obrigação executada. (DIDIER, 2010, P. 41-42) (grifos nossos)

Vejam, nesse sentido, o magistério de Humberto Theodoro Junior (THEODORO JUNIOR, 2009, p. 109), segundo o qual:

“atua o Estado, na Execução, como substituto, promovendo uma atividade que competia ao devedor exercer: a satisfação da prestação a que tem direito o credor (...). Enquanto no processo de conhecimento, o juiz examina a lide para descobrir e formular a regra jurídica concreta que deve regular o caso, no processo de execução providencia as **operações práticas** necessárias para efetivar o conteúdo daquela regra (...). **NÃO HÁ, NESSA ORDEM DE IDEIAS, DECISÃO DE MÉRITO NA AÇÃO DE EXECUÇÃO. A atividade do juiz é prevalentemente prática e material (...). NO PROCESSO DE CONHECIMENTO O JUIZ JULGA (DECIDE), NO PROCESSO DE EXECUÇÃO, O JUIZ REALIZA (EXECUTA).**”

Observe-se, outrossim, que a atuação do juízo encontra limites no pedido proposto na petição inicial, não podendo o demandante inovar na causa após ter delimitado o âmbito dentro do qual se dará a tutela jurisdicional.

### 3.2. A (IN)COMPATIBILIDADE ENTRE A EXECUÇÃO E A APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE PREVISTA NO ART. 135 DO CTN

A imputação de responsabilidade tributária, com base no art. 135 do CTN, pressupõe a análise de dolo ou culpa, o que, por sua vez, demanda dilação probatória própria do processo de conhecimento.

Apesar de representar verdadeira inovação de cunho cognitivo amplo, a jurisprudência majoritária, como será demonstrado adiante, vem admitindo responsabilização ante a ausência dos pressupostos autorizadores do art. 135 do CTN, inclusive, sem prévia apuração administrativa.

Noutro giro, a petição inicial traça os limites dentro dos quais o autor busca a manifestação jurisdicional, de acordo com o princípio da congruência ou adstrição. É essa a inteligência dos artigos 128 e 460 do CPC, que preveem a correlação entre o pedido inicial e o julgamento da lide. Vejamos:

Art. 128. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.

Art. 460. É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.

Os limites de atuação do Juízo são traçados no átimo do ajuizamento da Execução, havendo, inclusive, a possibilidade de aditamento à inicial até a citação do devedor. A partir daí a prestação jurisdicional dentro da ação executiva não comportará decisões de cunho cognitivo.

Por outro lado, em sentido oposto ao *quantum* aduzido neste tópico, o STJ possui entendimento segundo o qual o momento propício para aferição de eventual responsabilidade tributária é o momento do redirecionamento da execução fiscal. Vejamos:

TRIBUTÁRIO – AÇÃO DECLARATÓRIA – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE – INCLUSÃO DO NOME NA CDA – LEGALIDADE – PODERES DE GESTÃO – AUSÊNCIA DE PROVA DO REDIRECIONAMENTO – ARTS. 134 E 135 DO CTN – AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. 1. Versam os autos sobre ação declaratória de inexistência de relação jurídica, na qual se discute a possibilidade de exclusão do nome do sócio-gerente da Certidão de Dívida Ativa, quando ainda não configurado o redirecionamento da execução fiscal. 2. Nos termos do art. 134 do Código Tributário Nacional, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal, respondem solidariamente os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis. 3. Nada obsta a indicação do nome do sócio-gerente como solidário na Certidão de Dívida Ativa, tendo em vista que, in casu, a dívida fiscal foi constituída no período em que este possuía instrumento regular de procuração, fato incontroverso nos autos. 4. **Precipitada é a exclusão do nome do sócio-gerente constante da CDA, por meio de ação declaratória, quando ainda não se configurou o redirecionamento da execução fiscal, por ser este o momento adequado para a comprovação e aferição dos requisitos legais para a inclusão no polo passivo do feito executivo, em respeito ao artigo 135 do CTN.** Agravo regimental improvido

(STJ - AgRg no AgRg no REsp: 1090434 MG 2008/0196215-4, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 12/05/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 27/05/2009 – GRIFOS MEUS)

Como visto, nos parece imprópria a apuração de conduta subjetiva do agente (sócio-gerente da pessoa jurídica executada) dentro do contexto da Execução Fiscal, contudo, ultrapassado este ponto, veremos adiante quais os pressupostos para a apuração da responsabilidade tributária aqui estudada.

#### 4. PRESSUPOSTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 135 DO CTN E A JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE O TEMA PROPOSTO

##### 4.1. A RESPONSABILIDADE DO ART. 135 DO CTN E A NECESSIDADE DE NEXO CAUSAL ENTRE A INFRAÇÃO E O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Primeiramente, cumpre esclarecer que, malgrado seja comumente atribuída a alcunha de “responsabilidade do sócio” ao tema aqui estudado, a nomenclatura não é abalizada na melhor técnica jurídica. Isso porque o dispositivo legal invocado para aplicar tal instituto, o art. 135, III do CTN, nada fala a respeito de SÓCIO, mas daquele que age em nome da Pessoa Jurídica de modo a representa-la.

Sendo assim, “a responsabilização de pessoa física que aja em representação de pessoa jurídica” tem seus pressupostos estatuídos no art. 135 do CTN, *in verbis*:

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

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O dispositivo legal supra informa que só podem ser responsabilizados por tributos, cujos fatos geradores sejam decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Com efeito, a responsabilidade das pessoas físicas ali listadas por obrigações tributárias das sociedades que representem está adstrita aos fatos geradores que decorreram de ilícito.

Como é cediço, o art. 128 do CTN aponta que:

sem prejuízo do disposto neste capítulo, **a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação**, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifos nossos)

É conditio sine qua non para a responsabilização de sócios que a suposta irregularidade tenha cooperado na construção do evento que deu origem ao fato gerador tributário. Não é outro o entendimento que se depreende da interpretação literal do art. 135 do CTN.

Vejam, nessa senda, o entendimento esposado por Ricardo de Barros Leonel:

É necessário investigar a origem do crédito cuja responsabilidade é atribuída ao sócio, e esclarecer se nos atos que renderam ensejo ao seu surgimento está presente a ilicitude, estabelecida como premissa da responsabilidade pessoal do art. 135 do CTN. (LEONEL, 2012, p. 636).

De igual modo, veja-se o que diz o Mestre Hugo de Brito Machado:

É necessário que se trate de crédito tributário especialmente qualificado, pois a norma refere-se a créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias RESULTANTES de atos praticados com excesso de poderes com excesso de poderes ou infração de lei contrato social ou estatutos. (Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol II, 2 Ed., São Paulo: Atlas, 2008, p. 586).

Para o Professor Luis Eduardo Schoueri (SHOUERI, 2011, p. 510) é preciso que, além da prática de ato com excesso de poderes ou infração à lei, haja a ocorrência de um fato gerador vinculado ao ilícito por um nexo de causalidade.

De igual modo,

Não obstante se admita que a prática do ato é gerador da responsabilidade e que sem ele não haveria que se cogitar na responsabilização de terceiros ao cumprimento da obrigação tributária, não se pode ignorar que esse mesmo ato deva ter conexão com o fato jurídico tributário, isto é, o evento realizado no mundo fenomênico, lícito, que se subsuma a alguma hipótese de incidência normativa e dê gênese à relação jurídica tributária. (TAKANO, 2012, p.67)

#### 4.2. DA NATUREZA SANCIONATÓRIA DA RESPONSABILIDADE DO ART. 135 DO CTN

A aplicação do art. 135 do CTN nada mais é que uma “sanção penal” àqueles que agiram perpetrando o ilícito. Assim, é preciso analisar, subjetivamente, a conduta do indivíduo a ser responsabilizado, impondo ao credor o dever de provar a “fraude” ou a “infração de lei penal”.

Vejam, noutro giro, o esforço hermenêutico da jurisprudência pátria no que concerne à aplicação do art. 135 do CTN. Primeiramente, calha ressaltar que o STJ possui entendimento

sumulado (súm. 430/STJ) no sentido de que “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

Para Renato Lopes Becho (BECHO, Renato, 2012, p. 128) a interpretação dada pelo STJ ao art. 135 do CTN pode ser assim sintetizada: “para que haja responsabilização tributária, o não pagamento do tributo tem que ter sido resultado da ação excessiva ou infracional por parte do responsável”. Para ele, a súmula 435 daquele Tribunal ratifica tal construção. Vejamos:

STJ Súmula nº 435 - 14/04/2010 - DJe 13/05/2010

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Para Renato Becho (BECHO, 2012, p. 128)

Mudando a ordem da apresentação, mas sem alterar o conteúdo, parece que o STJ está aplicando o art. 135 do CTN assim: “a dissolução irregular de sociedade é infração à lei, ao contrato social ou estatuto, legitimando a responsabilização do terceiro (sócio-gerente). Este responderá por todos os tributos devidos pela pessoa jurídica e não pagos. Assim, um fato posterior dissolução irregular) substitui o contribuinte pelo responsável em relação aos créditos tributários não pagos no passado.

O retrocitado doutrinador, então, conclui que tal raciocínio parece distorcer a letra da lei, afinal, como consignado no item anterior, o art. 135 do CTN fala em “responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, e não em quaisquer tributos devidos até o átimo do ilícito.

A nosso ver, a “dissolução irregular” da Pessoa Jurídica só pode ensejar a responsabilização de que trata o art. 135 do CTN, acaso dela tenha decorrido o fato gerador, isto é, acaso haja nexos de causalidade com o surgimento da obrigação tributária. Filiamo-nos, pois, ao raciocínio empreendido por Caio Takano (TAKANO, 2012, p. 75), segundo o qual não há razão para que, nos casos de dissolução irregular, não haja necessidade de comprovação do nexo causal.

Alguns julgados do STJ, todavia, indicam outro caminho, em que a dissolução irregular, por si só, não torna o administrador (naquele momento) responsável por todos os tributos passados, mas apenas por aqueles contraídos em sua gestão. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA OS SÓCIOS-GERENTES. SÓCIOS QUE NÃO INTEGRARAM A GERÊNCIA DA SOCIEDADE À ÉPOCA DO FATO GERADOR E DA OCORRÊNCIA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

1. O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

2. "O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da dissolução, é necessário, antes, que aquele responsável pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente, optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular)" (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1009997/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 2/4/2009, DJe 4/5/2009).

3. Hipótese em que à época dos fatos geradores a agravada não integrava o quadro societário da sociedade executada. Impossibilidade de redirecionamento da execução fiscal.

Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1418854/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/12/2013, DJe 05/02/2014) (grifos nossos)

Em que pese nos pareça mais justo, tal entendimento não atende à “letra da lei”, afinal não investiga se os fatos geradores imputados ao administrador resultaram de atos ilícitos. Cumpre-nos, portanto, averiguar qual o sentido atribuído aos conceitos trazidos pelo CTN.

#### 4.3. RESPONSABILIDADE PESSOAL X RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA X RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA

De modo didático, a professora Maria Rita Ferragut (FERRAGUT, 2013) em “Responsabilidade Tributária e o código civil de 2002”, definiu os conceitos empregados pelo art. 135 do CTN. Vejamos o de “*pessoalmente responsáveis*”:

O terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário, de qualquer obrigação. O sujeito que

realizou o evento nem sequer chega a participar da relação jurídica tributária.” (FERRAGUT, 2013, p. 137)

Segundo a autora, o art. 135 do CTN trata de uma responsabilidade pessoal em substituição à responsabilidade de quem praticou o fato. Inicialmente, enxergamos objeções a tal tese: a solução, embora pareça decorrer da interpretação do enunciado, a princípio, vai de encontro ao nosso Sistema tributário fincado no princípio da “capacidade contributiva”. Independentemente de ter havido o ilícito, a Pessoa Jurídica contribuinte, em regra, foi quem se beneficiou do fato (é ela quem fatura), não podendo ser desonerada, vez que o ilícito repercutiu positivamente para si.

Por outro lado, o pensamento da autora ganha força diante da constatação de que o infrator, embora tenha agido enquanto representante da pessoa jurídica, agiu com excesso de poderes e/ou infração à lei, contrato social ou estatuto, tendo sido ele o praticante do ilícito. Sendo assim, a responsabilidade pelo pagamento do tributo decorrente de infração consubstanciaria uma SANÇÃO, cuja aplicação tem como pressuposto a apuração da conduta humana, não podendo transbordar o âmbito subjetivo do infrator.

Transpondo as objeções supra, o professor Luís Eduardo Schoueri (SCHOUERI, 2011, p. 512) entende que a responsabilidade pelas multas (penalidades pecuniárias) seria exclusiva daquele quem perpetrou o ilícito, enquanto que a responsabilidade pelo tributo seria, preferencialmente, da pessoa jurídica contribuinte e, subsidiariamente, do infrator. Em que pese a razoabilidade da construção, em termos objetivos, não se encontra subsídio legal para o pensamento desenvolvido, nem mesmo amparo jurisprudencial.

Todavia, levando-se em conta os princípios da “proporcionalidade da pena” – A pena não pode ser superior ao grau de responsabilidade pela prática do fato.” (JESUS, 2009, p. 11.) – e da capacidade contributiva, tal entendimento nos parece justo.

#### 4.4. O DOLO COMO ELEMENTO (IN)DISPENSÁVEL À RESPONSABILIDADE DO ART. 135 DO CTN E A NATUREZA DA “INFRAÇÃO” DE QUE TRATA O ANTECEDENTE NORMATIVO

Outro elemento caracterizador do tipo previsto no art. 135 do CTN é o DOLO. Segundo Ferragut, não basta a comprovação de conduta culposa para a realização do antecedente

normativo. Nesse diapasão, seria necessária a presença do dolo como elemento indispensável, afinal teria que haver o *animus* em fraudar e, disso, ser RESULTANTE a obrigação tributária.

Nesse sentido:

A separação das personalidades e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsável por ato não doloso. A intenção de fraudar, de agir de má-fé e prejudicar terceiros é fundamental. (FERRAGUT, 2013, p. 140)

Com efeito,

A infração não diz respeito ao fato jurídico, que é sempre lícito, mas à decisão de sua prática, contrária aos objetivos sociais contemplados no contrato social ou no estatuto, à competência pessoal para a tomada de decisões, e, ainda, aos limites fixados em lei. Some-se, a isso, a necessidade de dolo (FERRAGUT, 2013, p. 141)

(...)

O artigo 135 determina que o fato ilícito resulte na obrigação tributária, ele deverá ser, necessariamente, anterior a ela, para poder implica-la. (FERRAGUT, 2013, p. 142)

Como vimos, o inadimplemento da obrigação tributária (embora configure infração a um dever estabelecido legalmente) não seria suficiente à aplicação do art. 135 do CTN, afinal “a inadimplência não implica a obrigação, e sim é decorrência do descumprimento de seu objeto” (FERRAGUT, 2013, p. 143). De quais ilícitos, então, estaria tratando o legislador?

Mais uma vez socorremo-nos à pesquisa do professor Renato Lopes Becho que, após minuciosa investigação, constatou que o *Anteprojeto de CTN* elaborado pelo saudoso professor Rubens Gomes de Souza previa, em seu art. 247, o seguinte enunciado:

Art. 247. As pessoas naturais ou jurídicas são pessoalmente responsáveis, nos termos do disposto no art. 230, pelos créditos correspondentes a obrigações decorrentes de atos regularmente praticados por seus mandatários, funcionários, prepostos ou empregados.

Parágrafo Único. Quantos às pessoas jurídicas de direito privado, o disposto neste artigo aplica-se às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados pelos respectivos diretores, gerentes ou administradores, ainda que com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Tal texto, se vingasse, derogaria o art. 121, da Lei de Sociedades por Ações (Decreto-Lei 2.627/1940) vigente à época, vez que ali, tal como na redação atual do CTN, o administrador era pessoalmente responsável pelos débitos resultantes de ilícitos. Em seu relatório, o



professor Rubens de Souza justificou sua opção da seguinte forma (SOUZA *apud* BECHO, 2012):

a exceção é necessária para impedir que, na prática, a pessoa jurídica se pudesse exonerar de responsabilidade por manobras de evasão ou de fraude concertadas, em benefício daquela, pelos seus próprios administradores”.

Sendo assim, vê-se que a opção do legislador foi por manter a redação atual do art. 135 do CTN correlata ao art. 121 do Decreto-Lei 2.627/1940 (revogada, *a posteriori*, pela Lei 6.404/1976, a qual manteve a mesma ideia, em seu art. 158), segundo a qual:

Decreto-Lei 2.627/1940

Art. 121. Os diretores não são pessoalmente responsáveis pelas obrigações que contraírem em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão.

§ 1º Respondem, porem, civilmente, pelos prejuízos que causarem, quando procederem:

- I, dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;
- II, com violação da lei ou dos estatutos.

§ 2º Quando os estatutos criarem qualquer órgão com funções técnicas ou destinado a orientar ou aconselhar os diretores, a responsabilidade civil de seus membros apurar-se-á na conformidade das regras deste capítulo.

Lei 6.404/1976

Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

- I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;
- II - com violação da lei ou do estatuto.

§ 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia-geral.

§ 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles.

A tese sustentada por Renato Becho, é a de que o ilícito de que trata o art. 135 do CTN – que atrairia a responsabilidade do administrador – apenas teria vez quando se desse em prejuízo aos interesses da Pessoa Jurídica.

Todavia, grande parte da doutrina e a jurisprudência do STJ não costumam diferenciar as espécies de ilícito de acordo com o interesse da Pessoa Jurídica.

Para a professora Maria Rita Ferragut (FERRAGUT, 2013) a regra do art. 135 do CTN considera responsável o agente que age em representação à determinada pessoa jurídica' e que prática ilícito com dolo, isto é, com *animus* de fraudar. Sendo uma norma penal, cujo tipo admite apenas o dolo, faz-se necessária, de fato, a análise subjetiva da conduta do agente.

#### 4.5. PRESSUPOSTOS À APLICAÇÃO DO ART. 135 DO CTN

Em interpretação sistemática do pátrio Ordenamento, a norma jurídica, cujo conseqüente desencadeará a responsabilização pessoal daquelas pessoas de que trata o inciso III do art. 135, tem como pressupostos de incidência que: 1. Seja apurada no momento do lançamento; 2. Garantindo o contraditório; 3. Quando verificada conduta com excesso de poderes ou infração à lei; 4. Em relação aos fatos geradores que decorreram do ilícito praticado; 5. Em desfavor daquele que efetivamente agiu em representação da Pessoa Jurídica devedora.

Em que pese a exigência legal dos requisitos supra, a jurisprudência do STJ se firmou no sentido de que 1. Cabe responsabilização pessoal em sede de execução fiscal, sem que seja oportunizado prévio contraditório; 2. Quando o Fisco incluir o nome do “corresponsável” na CDA ou demonstrar infração à legislação; 3. Em relação a quaisquer fatos geradores ocorridos no período em que o “corresponsável” fazia parte da administração da sociedade; 4. Desde que este tenha poderes de gerência.

## 5. CONCLUSÃO

A partir da revisão do Direito Positivo e da Doutrina no que concerne ao tema “Redirecionamento da Execução Fiscal e Responsabilidade Tributária”, o presente estudo nos conduz a uma conclusão razoável: A execução fiscal não é o “lugar”, nem o “momento” adequado para apuração de seus pressupostos e aplicação do art. 135 do CTN.

Como visto, a apuração de responsabilidade tributária com base no art. 135 exige o preenchimento de critérios de ordem subjetiva e, como sanção que é, não pode ser aplicada antes do devido processo legal.

Desse modo, a Fazenda Pública deve proporcionar o contraditório e ampla defesa na seara administrativa antes mesmo da lavratura do título a ser executado, com o qual irá executar o devedor. Só assim, o título gozará da presunção de liquidez e certeza quanto aos sujeitos passivos responsáveis.

Ademais, a ação executiva, por sua própria natureza, não comportaria tamanho grau de instrução probatória, a fim de obter uma decisão de conhecimento para aplicação de sanção a uma conduta dolosa.

Este estudo, porém, não é definitivo quanto à impossibilidade de redirecionar o feito executivo aos representantes de pessoa jurídicas em caso da prática de atos dolosos ou comprovação de confusão patrimonial. O que se pretendeu aqui foi revisar a literatura sobre o tema, chegando, por consequência, à conclusão de que não se trata da aplicação do art. 135 do CTN em sede de Execução Fiscal.

É possível que debruçemo-nos novamente sobre o tema em outra oportunidade para constatar o cabimento e a real natureza jurídica do redirecionamento da execução fiscal. Tal conclusão, contudo, exigirá uma maior análise do instituto da desconsideração da personalidade jurídica e dos Direitos Civil e Empresarial.

Portanto, a partir da revisão aqui empreendida, concluímos pela distinção entre o que se convém chamar de redirecionamento e o que significa responsabilidade tributária, motivo

pelo qual ousamos discordar do raciocínio construído por parte da doutrina e em reiteradas decisões do STJ a respeito do tema.

## REFERÊNCIAS

BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. Revista Dialética de Direito Tributário n. 204. São Paulo: Dialética, 2012.

BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade Tributária de Terceiros – O Art. 135 do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário n. 197. São Paulo: Dialética, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. Constituição (1998). Constituição da República Federativa do Brasil, Distrito Federal: Senado, 1988.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172. Distrito Federal, 1966.

BRASIL. Código de Processo Civil. Lei 5.869. Distrito Federal, 1973.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp: 474717 MG. Segunda Turma. Rel. Min. Herman Benjamin. DJe 18/06/2014. Disponível em <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)> Acesso em: 19/01/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp: 278903 ES. Segunda Turma. Rel. Min. Castro Meira. DJe 01/07/2013. Disponível em <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)> Acesso em: 19/01/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AI: 1.260.662 MG. Segunda Turma. Rel. Min. Herman Benjamin. DJe 24/10/2011. Disponível em <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)> Acesso em: 03/02/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AgRg no REsp 1090434 MG. Segunda Turma. Rel. Min. Humberto Martins. DJe 27/05/2009. Disponível em <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)> Acesso em: 03/11/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1418854 SP. Segunda Turma. Rel. Min. Humberto Martins. DJe 05/02/2014. Disponível em <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)> Acesso em: 03/11/2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE: 548582 MA. Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA. DJe-234 PUBLICADO em 12/12/2011. Disponível em <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)> Acesso em: 19/01/2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2011.

- DIAS, Tiago Bologna. Limites da Responsabilidade do sócio cujo nome consta na CDA – contextualização dos precedentes e legislação pertinentes. Revista Dialética de Direito Tributário n. 200. São Paulo: Dialética, 2012.
- DIDIER, Fredie. Curso de Direito Processual Civil. Volume V. 2ª edição. Salvador: JusPodivm, 2010.
- FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.
- GOMES, Orlando. Obrigações. Atualizador: Edivaldo Brito. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro v. II. São Paulo: Saraiva, 2004.
- LEONEL, Ricardo de Barros. Reflexões em torno do denominado “redirecionamento da execução fiscal” ao sócio. Processo Societário. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol II, 2 Ed., São Paulo: Atlas, 2008, p. 586.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade tributária do sócio e a inscrição em dívida ativa: requisitos e procedimento. Revista Dialética de Direito Tributário n. 179. São Paulo: Dialética, 2010.
- MOURA, Lenice S. Moreira de e MASCENA, Fátima Larisse de Farias. A Exceção de Pré-Executividade como Meio de Defesa diante da Ilegalidade de Redirecionamento Fiscal: Sinalização para uma Mudança Jurisprudencial no âmbito do STF e do STJ. Revista Dialética de Direito Tributário n. 202. São Paulo: Dialética, 2012.
- PIMENTA, Paulo. Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário n. 211. São Paulo: Dialética, 2012.
- RIBEIRO, Diego Diniz. Responsabilidade Tributaria fundada no art. 135, III do CTN: presunção de liquidez e certeza da CDA e o cálculo jurisprudencial dos precedentes do STJ e do STF. Revista Dialética de Direito Tributário n. 199. São Paulo: Dialética, 2012.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.
- TAKANO, CAIO AUGUSTO. Análise da Portaria n. 713/2011 em Face da Jurisprudência do STJ e do Art. 135 do Código Tributário Nacional – Limites à Responsabilização dos Sócios e Administradores. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 206. São Paulo: Dialética, 2012.

THEODORO JUNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil. 44ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

THEODORO JUNIOR, Humberto. Lei de Execução Fiscal. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.