

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET**  
**Curso de Especialização em Direito Tributário**

**DANIEL DOVIGO BIZIAK**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO**

**RIBEIRÃO PRETO/SP**

**2013**

**DANIEL DOVIGO BIZIAK**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Pós-Graduação do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

**RIBEIRÃO PRETO/SP**

**2013**

**DANIEL DOVIGO BIZIAK**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Pós-Graduação do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Aprovada em: \_\_/\_\_/\_\_

BANCA EXAMINADORA:

\_\_\_\_\_Membro

\_\_\_\_\_Membro

\_\_\_\_\_Membro

RIBEIRÃO PRETO/SP  
2013

## DEDICATÓRIA

*Dedico* o presente trabalho aos meus pais, Elcio e Maria Amélia, exemplos de vida, que nunca mediram esforços para que eu pudesse realizar os meus sonhos, sempre acreditando em mim e nos meus ideais. Ao meu irmão, Lucas, pelo carinho e amizade.

## AGRADECIMENTOS

*Agradeço* a Deus, por tudo que me foi concedido. À minha família, pelo esforço e compreensão. À minha namorada, Tamara, pelo amor e companheirismo. Aos meus amigos, pela colaboração em todos os momentos da minha vida. Aos docentes, por repartirem seus conhecimentos com tanta dedicação.

*“A justiça sustenta numa das mãos a balança em que pesa o direito, e na outra a espada de que se serve para o defender. A espada sem a balança é a força brutal; a balança sem a espada é a impotência do direito” (Rudolf Von Ihering).*

## RESUMO

O trabalho apresentado aborda a questão da responsabilidade tributária do sócio. O tema escolhido, embora não seja novo no cenário jurídico, é tratado na doutrina e jurisprudência sob diversas opiniões e enfoques, o que torna interessante a sua análise. Tal estudo possui grande relevância para a preservação do patrimônio individual do sócio de determinada empresa (interesse privado) e para a recuperação do crédito público (interesse público), não se olvidando que referida recuperação acarreta aumento da receita, o que proporciona maiores investimentos e melhora da qualidade de vida da população. Em razão disso, a pesquisa foi realizada analisando-se os aspectos mais importantes da responsabilidade tributária, do título executivo consubstanciado na certidão de dívida ativa, do procedimento utilizado pela Fazenda Pública para a responsabilização do sócio e a influência do fator tempo nesse procedimento (decadência e prescrição). Concluiu-se ser possível a responsabilização tributária do sócio, desde que se observem o princípio da *actio nata*, os prazos e as situações autorizadas previstas em lei.

**Palavras-chave:** *responsabilidade tributária do sócio, interesse privado, interesse público, prazos, situações autorizadas.*

## ABSTRACT

The current study addresses the matter regarding the partner's tributary responsibility. Although this subject is not new in the juridical scenario, it involves a wide range of opinions and approaches in doctrine and jurisprudence fields, so the analysis of such topic becomes interesting. This study is considerably relevant to the maintenance of personal patrimony of a partner from a specific company (private interest) and to public credit recovery (public interest). It is important to remind that such recovery results in receipt increase, which allows investment and improvement in health quality of a population. For this reason, this research was based on the analysis of most important aspects with regard to tributary responsibility, executive title embodied in active debt certificate, the procedures adopted by Public Treasury to determine the partner responsibility and the influence of time factor on this procedure (decadence and prescription). As a conclusion, it is possible to determine the tributary responsibility of a partner since the *actio nata*, deadlines, and situations authorized by law are respected.

**keywords:** *tributary responsibility of a partner, private interest, public interest, deadlines, situations authorized.*



## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO I – DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA .....	11
1.1 Considerações sobre a responsabilidade tributária.....	11
1.2 A responsabilidade tributária do sócio.....	13
1.2.1. Natureza da responsabilidade.....	13
1.2.2. Pessoas responsáveis.....	15
1.2.3. Atos geradores da responsabilidade.....	15
1.2.3.1. Excesso de poderes, infração à lei, ao contrato ou ao estatuto.....	16
1.2.3.2. Mero inadimplemento.....	17
1.2.3.3. Dissolução irregular da sociedade.....	18
CAPÍTULO II – CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.....	24
2.1 Conceito.....	24
2.2 Requisitos.....	24
2.3 Emenda e substituição.....	25
CAPÍTULO III – PROCEDIMENTO PARA RESPONSABILIZAÇÃO.....	28
3.1. Sócio cujo nome consta da certidão de dívida ativa.....	28
3.2. Sócio cujo nome não consta da certidão de dívida ativa.....	29
CAPÍTULO IV - DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NA RESPONSABILIZAÇÃO.....	32
CONCLUSÃO.....	37
RERERENCIAS.....	40

## INTRODUÇÃO

Embora não seja um tema novo no cenário jurídico, a responsabilidade tributária do sócio é matéria controvertida na doutrina e jurisprudência.

De um lado, almejando o aumento da receita pública, a qual proporciona maiores investimentos e, conseqüentemente, melhora da qualidade de vida da população, e com fulcro na indisponibilidade do interesse público, a Fazenda Pública busca a recuperação do crédito do contribuinte ou responsável tributário.

Já o sócio da sociedade, enquadrado pela lei como responsável tributário, busca a preservação de seus bens particulares, sustentando, em síntese, serem as dívidas tributárias da pessoa jurídica, a qual não se confunde com ele.

Assim, com o conhecimento da existência de anseios diversos, no primeiro capítulo, tratar-se-á a responsabilidade tributária em geral, a responsabilidade tributária do sócio, sua natureza jurídica, os sujeitos responsáveis, os atos geradores dessa responsabilidade, quais sejam: dissolução irregular, excesso de poderes, infração à lei, ao contrato ou ao estatuto.

Com uma visão sobre a responsabilidade tributária, passar-se-á, no segundo capítulo, à análise da certidão de dívida ativa, trazendo o seu conceito, requisitos e aspectos ligados a sua emenda e substituição. Importante consignar a importância do estudo do referido título executivo extrajudicial, pois a existência de vícios pode atingir todo o executivo fiscal e a cobrança do crédito público.

Já, no terceiro capítulo, haverá o estudo dos procedimentos utilizados pelo Fisco para a responsabilização tributária dos sócios, diferenciando-se aqueles inseridos e não inseridos na certidão de dívida ativa, detentora da presunção relativa de certeza e liquidez.

No quarto capítulo, demonstrar-se-á a influência do tempo na responsabilização tributária do sócio. Insta ressaltar que a contagem do tempo é diversa para os casos de sociedades de pessoas e sociedades empresárias, sendo relevante, ainda, a análise do momento em que ocorreu o fato gerador da responsabilidade e se a Fazenda Pública tinha conhecimento dele.

Por conseguinte, em apertada síntese, é possível visualizar as principais questões que serão detalhadamente expostas no presente trabalho.

## CAPÍTULO I – DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

### 1.1 Considerações sobre a responsabilidade tributária.

De forma bem elucidativa, Paulo de Barros Carvalho define o sujeito passivo da relação jurídica tributária como “a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”.<sup>1</sup>

O sujeito passivo, designado no critério pessoal do consequente da regra matriz de incidência tributária, segundo o art. 121, parágrafo único, do CTN, pode ser conceituado como contribuinte, quando tenha “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, enquanto responsável seria aquele que, “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.<sup>2</sup>

Por meio da interpretação literal do dispositivo supracitado, seria possível concluir que o legislador poderia apontar qualquer pessoa como responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, mas essa conclusão resta equivocada.

Isso porque, de acordo com o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade a terceiro, o qual deverá estar vinculado ao “fato gerador” da obrigação tributária. E, a depender da intensidade do vínculo em tela, far-se-á a conceituação em contribuinte ou responsável.

No entanto, sem considerar apenas o critério legal da intensidade do vínculo com o fato jurídico tributário, Maria Rita Ferragut leciona que:

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 335.

<sup>2</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>> Acesso em: 05 out. 2013.

<sup>3</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 29-30.

Apesar de haver críticas, seguindo a clássica lição de Rubens Gomes de Sousa<sup>4</sup>, pode-se dividir a responsabilidade tributária em por substituição ou por transferência, sendo que essa última pode ser subclassificada em por sucessão; por solidariedade; e de terceiros (*stricto sensu*).

Em breve síntese, na responsabilidade por substituição, a sujeição passiva do responsável ocorre simultaneamente à ocorrência do “fato gerador”, devendo cumprir com as obrigações principal e acessória.

Por outro lado, a responsabilidade por transferência está presente quando, por expressa disposição legal, um evento, posterior ao nascimento da obrigação, possibilita a alteração do sujeito passivo, posição até então ocupada pelo contribuinte.

A responsabilidade dos sucessores está disciplinada nos arts. 129 a 133 do CTN. Tal responsabilidade abarca os casos em que a obrigação tributária se transfere para outro sujeito passivo em razão da “desaparição”, salvo no art. 131, II, do CTN, do devedor principal, quais sejam: a) sucessão imobiliária (art. 130 do CTN), b) sucessões *inter vivos* (art. 131, I, do CTN) e *causa mortis* (art. 131, II e III, do CTN); c) sucessão empresarial (art. 132 do CTN), d) sucessão comercial (art. 133 do CTN).

No que tange à solidariedade (arts. 124 e 125 do CTN), é possível dividi-la em duas espécies: a de direito e a de fato.

Enquanto a primeira é originária da lei, a segunda espécie se configura “quando diversas pessoas têm interesse comum “na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, como é o caso do condomínio, em que todos os condôminos podem ser cobrados pelos débitos fiscais que recaiam sobre o imóvel”<sup>5</sup>.

De outra banda, a responsabilidade de terceiros tem previsão nos arts. 134 e 135 do CTN, os quais tratam de responsabilizar pessoas (terceiros) que falharam na administração e gerenciamento do patrimônio de determinados contribuintes. A diferença existente entre os artigos supramencionados está na atuação regular (art. 134 do CTN) ou irregular (art. 135 do CTN) dos responsáveis.

Por último, deve-se consignar que os arts. 136 e 137 do CTN, apesar de estarem inseridos no capítulo do Código Tributário Nacional que dispõe sobre a “Responsabilidade Tributária”, não versam sobre sujeição passiva indireta. Isso porque as pessoas

---

<sup>4</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 92-93.

<sup>5</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica (doutrina e jurisprudência)*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 150.

impropriamente rotuladas de responsáveis são as que praticam as infrações, razão pela qual possuem relação direta e pessoal com elas.

Contudo, há quem enquadre a “responsabilidade por infrações” como responsabilidade por substituição, tendo em vista que, desde o momento do cometimento da infração, já se visualiza o sujeito passivo (da multa) como substituto.

## **1.2 A responsabilidade tributária do sócio.**

Em regra, tendo em vista que as sociedades possuem personalidade jurídica e patrimônio próprios, as suas dívidas não são repassadas aos seus sócios. No entanto, a lei traz situações em que os sócios podem ser responsabilizados. Senão vejamos:

A primeira delas está prevista no art. 134, VII, do CTN, a qual aduz que os sócios, na liquidação das sociedades de pessoas, poderão ser responsabilizados “solidariamente”, pelos atos que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, quando for impossível exigir o cumprimento da obrigação principal do contribuinte.

A segunda delas está descrita no art. 135, III, do CTN, que dispõe que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos perpetrados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

### **1.2.1. Natureza da responsabilidade.**

No que tange ao art. 134, VII, do CTN, ressalta-se que, apesar do dispositivo fazer remissão expressa à responsabilidade solidária, é visível se tratar de responsabilidade subsidiária. Isso porque o mesmo artigo traz como requisito para a responsabilização a impossibilidade econômica de o contribuinte, sujeito com direitos e obrigações próprios, solver o débito.

Assim, “talvez o legislador, por equívoco, tenha estipulado uma aparente solidariedade apenas no intuito de manter o contribuinte no polo passivo da ação de cobrança do crédito tributário”.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> 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*, São Paulo, n. 204, set. 2012, p. 50.

Em relação à natureza jurídica da responsabilidade instituída pelo art. 135, III, do CTN, há divergência doutrinária.

Parte da doutrina entende tratar-se de responsabilidade subsidiária, sendo necessário, primeiro, a cobrança do devedor principal (pessoa jurídica), e, no caso de insuficiência de seus bens, o responsável (pessoa física) poderia ser demandado. Ou seja, para essa corrente, a pessoa física poderia usar o benefício de ordem, podendo-se falar, ainda, em responsabilidade por transferência.

Nesse sentido, são as palavras de Francisco Prehn Zavascki:

Nada mais justo. Em nosso sistema vige o princípio da entidade, o qual distingue o patrimônio da sociedade do das pessoas físicas que as gerem. Dessa forma, sendo a obrigação contraída em nome da sociedade, esta será a primeira responsável, ainda que a obrigação tenha se originado de ato ilícito, só atingindo o patrimônio da pessoa física quando insuficiente o patrimônio da pessoa jurídica.<sup>7</sup>

Para outra parte da doutrina, há responsabilidade conjunta entre sociedade empresária e sócio administrador, não podendo haver a utilização do benefício de ordem. Para tanto, realizam a conjugação dos arts 135, III, e 124, I, ambos do CTN.

A ideia da responsabilidade solidária é de grande valia para a Fazenda Pública, tendo em vista que, às vezes, mostra-se mais fácil cobrar o crédito tributário da pessoa jurídica do que de pessoa física.

Ademais, Luciano Gomes Filippo traz a lume questão interessante quando afirma que a pessoa jurídica,

mesmo tendo sido prejudicada pelo ato ilícito praticado pelo dirigente que age com excesso de poderes, viola lei ou estatuto, a sociedade tem parcela mínima de culpa, por ter colocado o infrator no importante cargo de direção (culpa *in eligendo*). Assim sendo, não é desarrazoado que a responsabilidade seja estendida à empresa, observado o direito de regresso contra o infrator que lhe causou prejuízo.<sup>8</sup>

Por último, há corrente doutrinária que sustenta que a referida responsabilidade possui natureza pessoal, não havendo de se falar em solidariedade ou subsidiária. Com isso, o único responsável pelos tributos passaria a ser o terceiro que agiu contra a lei, o contrato social ou o estatuto, razão pela qual se poderia falar em responsabilidade tributária por substituição.

---

<sup>7</sup> ZAVASCKI, Francisco Prehn. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN e o processo de execução fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 193, out. 2011, p. 55.

<sup>8</sup> FILIPPO, Luciano Gomes. Da responsabilidade do sócio na jurisprudência do STJ: erros e acertos. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Ano 19, n. 100, set./out. 2011, p. 345-346.

Nesse diapasão, Sacha Calmon Navarro Coelho apregoa que “no caso do art. 135, a responsabilização das pessoas nele referidas exclui a sociedade e os representados. É pessoal, não há cabida para a solidariedade”.<sup>9</sup>

Também, nessa direção, Ricardo Alexandre aduz que “o terceiro responde sozinho, com todo o seu patrimônio, ficando afastada qualquer possibilidade de atribuição de sujeição passiva à pessoa que, de outra forma, estaria na condição de contribuinte”.<sup>10</sup>

Assim, tal entendimento busca prestigiar a interpretação literal do art. 135 do CTN, o qual afirma que a responsabilidade será pessoal, como, ainda, visa à conservação da empresa, nos moldes dos Direitos Empresarial e Falimentar, e à sanção do responsável.

### **1.2.2. Pessoas responsáveis.**

De acordo com o art. 134, VII, do CTN, os sócios podem ser responsabilizados tributariamente no caso de liquidação de sociedade de pessoas, bastando a impossibilidade de se cobrar o contribuinte e a comprovação de uma ação ou omissão sua. Como exemplos de sociedades de pessoas, citam-se as seguintes: a) sociedade em comandita simples; b) nome coletivo; c) conta de participação.

Assim, percebe-se que, nesse tipo de sociedade, em pequeno número no cenário comercial atual, basta ser sócio para ser responsabilizado pelos débitos tributários, não necessitando ter poderes de administração, representação e gerência.

De outra banda, o art. 135, III, do CTN, dispõe que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, advindas de atos perpetrados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Desse modo, visualiza-se que, diferentemente do art. 134, VII, do CTN, não basta o terceiro ser sócio, sendo relevante possuir poderes de direção, gerência ou administração, razão pela qual pode, inclusive, não ser sócio. Por essa razão, o art. 135, III, do CTN, é aplicável a grande quantidade de espécies societárias, tais como a anônima, a limitada e a comandita por ações.

### **1.2.3. Atos geradores da responsabilidade.**

---

<sup>9</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 730.

<sup>10</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2012, p. 331.

Nesse momento, passar-se-á a analisar os atos que ensejam a responsabilidade pessoal dos sócios administradores. Senão vejamos:

### **1.2.3.1. Excesso de poderes, infração à lei, ao contrato ou ao estatuto.**

Aplica-se o art. 135 do CTN quando o terceiro pratica um ato para o qual não detinha poderes e que o referido ato infrinja a lei, o estatuto ou o contrato social de certa sociedade.

Utilizando das lições de Adler Baum<sup>11</sup>, pode-se falar em excesso de poder quando a ação do sócio se distancia dos poderes conferidos pela sociedade, como, por exemplo, na tomada de decisões e realização de atos além dos autorizados em assembleia. Já a infração ao contrato ou ao estatuto, relaciona-se a prática de atos em desconformidade com as disposições contratuais ou estatutárias, a depender do tipo de sociedade.

No que tange à infração à lei, conforme se verá, enquadrava-se o mero inadimplemento e, atualmente, subsume-se a dissolução irregular da sociedade. Além disso, podem ser incluídas, ainda, como hipóteses de infração à lei: a) a apropriação indébita de contribuições retidas e não recolhidas; b) imposto de renda retido na fonte e não repassado; c) sonegação fiscal.

Importante consignar, ainda, que não há sonegação, e conseqüentemente responsabilização, no caso do administrador, na ausência de recursos ou patrimônio, priorizar o adimplemento das obrigações trabalhistas ao invés das fiscais ou com garantia real, “visto que a opção gerencial obedeceu a classificação de credores estabelecida na lei de falência”.<sup>12</sup>

A respeito do âmbito de responsabilização dos sócios, Francisco Prehn Zavascki afirma que

a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN abrange apenas os créditos tributários cujas respectivas obrigações tenham resultado de atos “praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos”. Ou seja, para fins de responsabilização com fundamento no art. 135 do CTN, o ato ilícito deve necessariamente constituir ou ao menos estar diretamente relacionado ao fato gerador da obrigação tributária. Por consequência, o ato ilícito deve ser anterior ou

---

<sup>11</sup> BAUM, Adler. Aporias sobre o sócio irresponsável e a irresponsabilidade do sócio em matéria tributária. *Revista de Estudos Tributários – RET*, São Paulo, Ano 9, n. 68, jul./ago. 2009, p. 23-24.

<sup>12</sup> SOUZA, Alexandre Antônio Nogueira de. A vulnerabilidade do contribuinte no redirecionamento das execuções fiscais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Ano 19, n. 97, mar./abr. 2011, p. 221.



concomitante ao fato gerador da obrigação imputável ao responsável. Isto porque a obrigação tributária deve ser resultante do ato ilícito.<sup>13</sup>

No entanto, se acatada a referida tese, João Aurino de Melo Filho sustenta que:

Depois da ocorrência do fato gerador, o sócio com poderes de gerência poderia praticar quaisquer atos ilícitos, como distribuição de lucros ilícitos ou fictícios (inclusive, até a insolvência fraudulenta da sociedade), confusão patrimonial, utilização fraudulenta da personalidade jurídica, etc, sem que a ele fosse imputada qualquer espécie de responsabilidade tributária.<sup>14</sup>

Pelos motivos esposados acima, em virtude da corrente doutrinária em questão se basear exclusivamente na interpretação gramatical do art. 135 do CTN, o qual aduz que os “créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”<sup>15</sup>, e com o objetivo de se proteger o erário público, não há como adotá-la.

Assim, os fatos irregulares narrados no art. 135 do CTN não geram obrigação tributária, razão pela qual o artigo em análise trata de obrigação tributária já existente. Por isso, conclui-se que a obrigação tributária surge com a configuração do fato imponível, enquanto a responsabilidade tributária nasce com a ocorrência dos fatos ilegais: excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

### **1.2.3.2. Mero inadimplemento.**

Por muito tempo a Fazenda Pública advogou a tese, a qual era plenamente acolhida pela jurisprudência, de que o inadimplemento do tributo devido pela sociedade, por constituir ato contra a lei, possibilitaria a responsabilização pessoal do sócio administrador pelos débitos não pagos.

No entanto, sagrou-se vencedora a tese dominante na doutrina no sentido de que apesar do inadimplemento do débito fiscal ser “um ato ilícito em sentido amplo, não extrapola

---

<sup>13</sup> ZAVASCKI, Francisco Prehn. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN e o processo de execução fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 193, out. 2011, p. 53.

<sup>14</sup> MELO FILHO, João Aurino de. Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: FILHO, João Aurino de Melo (Coord). *Execução Fiscal Aplicada: análise programática do processo de execução fiscal*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 355.

<sup>15</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>> Acesso em: 05 out. 2013.

o ordinário na regular atividade empresarial, estando, ainda, no estrito âmbito da personalidade jurídica".<sup>16</sup>

Sobre o tema, existe, inclusive, a Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça, a qual aduz: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente".<sup>17</sup>

Outro não é o entendimento exarado no seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PRETENSÃO INFRINGENTE. RECEBIMENTO COMO AGRAVO REGIMENTAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 430/STJ. 1. Tendo em conta o caráter nitidamente infringente das razões dos aclaratórios, e em face do princípio da fungibilidade recursal, recebo os presentes embargos de declaração como agravo regimental. 2. O Tribunal de origem baseou o redirecionamento da execução tão somente fundamentado na ausência de recolhimento de tributo, o que merece reforma, pois não encontra abrigo no entendimento desta Corte Superior. 3. A Primeira Seção do STJ, no REsp 1.101.728/SP, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, firmou compreensão no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração legal para fins de responsabilização do sócio-gerente, sendo necessária a comprovação da prática de excesso de poder ou de infração à lei, conforme dispõe o art. 135 do CTN. Considerada a especial eficácia vinculativa desse julgado (543-C, § 7º, CPC), deve ser aplicado em casos análogos, como o dos autos. 4. Ratificando esse entendimento, foi editada a Súmula 430/STJ, segundo a qual "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente". 5. Agravo regimental a que se nega provimento.<sup>18</sup>

Portanto, não se mostra mais possível efetuar a responsabilização do sócio pelo simples fato do inadimplemento somado ao exercício da administração da pessoa jurídica por ele, sendo imprescindível a prática de ato doloso por aquele que gerencia a sociedade.

### **1.2.3.3. Dissolução irregular da sociedade.**

Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que há entendimento no sentido de que a responsabilização dos sócios administradores no caso de dissolução irregular da sociedade não estaria prevista em lei, sendo mera construção jurisprudencial, consubstanciada na Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça:

<sup>16</sup> DIAS, Tiago Bologna. Limites da responsabilidade do sócio cujo nome consta da CDA – contextualização dos precedentes e legislação pertinentes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 200, maio 2012, p. 99.

<sup>17</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 430*. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <www.stj.jus.br> Acesso em: 15 jul. 2013.

<sup>18</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 66.124/PR*, Primeira Turma. Relator Ministro Sérgio Kukina. Brasília, 14 de junho de 2013. Disponível em: <www.stj.jus.br >. Acesso em: 08 set. 2013.

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.<sup>19</sup>

Nesse sentido, citam-se as palavras de Renato Lopes Becho:

A Súmula 435 do STJ não aplica o centro do *caput* do dispositivo citado, pois a dissolução irregular de sociedade não resulta em obrigação tributária. Em outras palavras, obrigações tributárias resultam em fatos geradores. Assim, o legislador estipulou, no indigitado dispositivo, que fatos geradores “resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto” levarão à responsabilização exclusiva da pessoa física que lhe deu causa. Ou seja, os tributos devidos pela prática de atos contrários à legislação serão tributados exclusivamente naquele que a gerou, não sobre a pessoa jurídica.<sup>20</sup>

Por outro lado, é possível entender que a dissolução irregular constitui causa de responsabilização do sócio, tendo em vista que o erário público não pode arcar com o descumprimento, pelos sócios administradores, a diversos dispositivos legais, os quais se encontram abaixo enumerados:

Como obrigação acessória (art. 113, § 2º, CTN), o artigo 127 do Código Tributário Nacional impõe ao contribuinte o dever de informar o seu domicílio tributário ao Fisco.

No mesmo diapasão, os artigos 1º e 32 da Lei de Registro Público de Empresas Mercantis (Lei nº 8934/1994) determinam que as alterações de endereço devam ser registradas, bem como a dissolução ou extinção das empresas.

Também sobre a necessidade do Representante Legal comunicar toda alteração referente aos dados cadastrais ao Fisco, encontra-se o art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 748, de 28 de junho de 2007, que dispõe do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ:

#### Seção III

##### Da Alteração de Dados Cadastrais

Art. 22. É obrigatória a comunicação pela entidade de toda alteração referente aos seus dados cadastrais.

§ 1º No caso de ato sujeito a registro, a comunicação de que trata o *caput* deverá ocorrer até o último dia útil do mês subsequente à data do registro da alteração.

§ 2º Cabe ao representante legal comunicar eventos relativos à liquidação judicial ou extrajudicial, à decretação ou à reabilitação da falência, ao início ou ao

---

<sup>19</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 435*. 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. Disponível em: <www.stj.jus.br> Acesso em: 09 set. 2013.

<sup>20</sup> BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária de terceiros na jurisprudência como indicativo para a necessidade de revisão da súmula 435 do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 213, jun. 2013, p. 130.

encerramento da intervenção ou à abertura do inventário do empresário (individual) ou do titular da empresa individual imobiliária.

§ 3º No caso de cisão parcial, a data do evento será a data da deliberação da cisão pelos sócios.<sup>21</sup>

Ocorre que, normalmente, as sociedades fecham as suas portas sem comunicar os órgãos competentes sobre a sua dissolução ou extinção, permanecendo nos cadastros dos órgãos oficiais informações desatualizadas, que levam a crer na sua atividade em determinado endereço.

Além disso, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto Federal nº 3000/99) apregoa:

#### Extinção da Pessoa Jurídica

Art. 811. No caso de encerramento de atividades, além da declaração correspondente aos resultados do ano-calendário anterior, deverá ser apresentada declaração relativa aos resultados do ano-calendário em curso até a data da extinção (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 52, e Lei nº 154, de 1947, art. 1º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 56, § 2º).

§ 1º A declaração de que trata a parte final deste artigo será apresentada até o último dia útil do mês subsequente ao da extinção (Lei nº 8.981, de 1995, art. 56, § 2º).

§ 2º A declaração correspondente aos resultados do ano-calendário anterior será apresentada no prazo de que trata o § 1º se a extinção da pessoa jurídica ocorrer antes da data fixada anualmente para entrega da declaração de rendimentos, observado o prazo máximo previsto no art. 808.

§ 3º A pessoa jurídica que iniciar transações e se extinguir no mesmo ano-calendário fica obrigada à apresentação da declaração de rendimentos correspondente ao período em que exercer suas atividades (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 62, § 1º, e Lei nº 154, de 1947, art. 1º).<sup>22</sup>

Desse modo, percebe-se que, além do dever de manter informações atualizadas junto aos órgãos oficiais, há a obrigação da pessoa jurídica estar em dia com as suas declarações de imposto de renda até a data de sua extinção.

Ademais, a extinção da personalidade jurídica precisa seguir trâmite legal rígido e formal, sem o qual não há de se falar em dissolução regular.

Nesse sentido, os arts. 1033 a 1035 do Código Civil estabelecem as hipóteses de dissolução das sociedades civis e empresariais, sendo que, quando uma ocorre, compete aos administradores iniciar a liquidação, com a nomeação de um liquidante (art. 1036, CC).

A respeito das atribuições do liquidante, cita-se o art. 1103 do Código Civil:

Art. 1.103. Constituem deveres do liquidante:

I - averbar e publicar a ata, sentença ou instrumento de dissolução da sociedade;

<sup>21</sup> BRASIL. *Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 748, de 28 de junho de 2007*. Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2007/in7482007.htm>>. Acesso em: 09 set. 2013.

<sup>22</sup> BRASIL. *Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 09 set. 2013.

- II - arrecadar os bens, livros e documentos da sociedade, onde quer que estejam;
  - III - proceder, nos quinze dias seguintes ao da sua investidura e com a assistência, sempre que possível, dos administradores, à elaboração do inventário e do balanço geral do ativo e do passivo;
  - IV - ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas;
  - V - exigir dos quotistas, quando insuficiente o ativo à solução do passivo, a integralização de suas quotas e, se for o caso, as quantias necessárias, nos limites da responsabilidade de cada um e proporcionalmente à respectiva participação nas perdas, repartindo-se, entre os sócios solventes e na mesma proporção, o devido pelo insolvente;
  - VI - convocar assembléia dos quotistas, cada seis meses, para apresentar relatório e balanço do estado da liquidação, prestando conta dos atos praticados durante o semestre, ou sempre que necessário;
  - VII - confessar a falência da sociedade e pedir concordata, de acordo com as formalidades prescritas para o tipo de sociedade liquidanda;
  - VIII - finda a liquidação, apresentar aos sócios o relatório da liquidação e as suas contas finais;
  - IX - averbar a ata da reunião ou da assembléia, ou o instrumento firmado pelos sócios, que considerar encerrada a liquidação.
- Parágrafo único. Em todos os atos, documentos ou publicações, o liquidante empregará a firma ou denominação social sempre seguida da cláusula "em liquidação" e de sua assinatura individual, com a declaração de sua qualidade.<sup>23</sup>

Por conseguinte, só ocorre a extinção definitiva da sociedade nos casos de falência, com a declaração, por sentença, de inexistência de patrimônio; ou de registro da ata da assembleia que aprovar a prestação de contas do liquidante, se existente patrimônio, de acordo com os arts. 1108 e 1109 do Código Civil.

Importante ressaltar, ainda, que o mero registro, na Junta Comercial, de eventual distrato social não denota que houve a dissolução regular da sociedade, sendo imprescindível a observância das normas acima relacionadas.

Por conseguinte, visualiza-se que o sócio administrador que será responsabilizado é aquele que tenha poderes há época da dissolução irregular, pois incumbe a ele a observância de todas as normas para a dissolução regular da sociedade. Não importa, assim, perquirir quem era o administrador quando da ocorrência do fato gerador.

Em síntese, Marco Frattezzi Gonçalves estabelece a seguinte estrutura da regra sancionatória da responsabilização do sócio administrador: “Antecedente: promover, o administrador, a dissolução irregular da sociedade. Consequente: deverá o administrador pagar os créditos tributários devidos pela sociedade e ainda inadimplidos”.<sup>24</sup>

Desta feita, não se exige liame direto entre o ilícito – violação aos dispositivos legais para a realização da dissolução regular – e o débito advindo da configuração do fato

<sup>23</sup> BRASIL. Código Civil. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 05 out. 2013.

<sup>24</sup> GONÇALVES, Marco Frattezzi. Ainda a dissolução irregular: “redirecionamento” da execução fiscal e data de obtenção de poderes de administração da sociedade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 198, mar. 2012, p. 105.

imponível (“fato gerador”). Até porque, segundo o art. 3º do CTN, tributo não é sanção de ato ilícito.

A respeito da possibilidade de se efetuar o redirecionamento da execução fiscal no caso de encerramento irregular da sociedade, o Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência pacificada, conforme se vê abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE NEGOU PROVIMENTO A AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. CONSTATAÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA EXECUTADA. SÚMULA N. 7 DO STJ. REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS, PESSOAS JURÍDICAS. POSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ. SÚMULA N. 83 DO STJ. 1. O ponto nodal da questão em debate não é natureza jurídica dos sócios nem se as pessoas jurídicas podem praticar, ou não, condutas com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, mas, sim, o fato de que, constatada a dissolução irregular da sociedade empresária, onde não se perquire sobre a conduta dos sócios, há hipótese de redirecionamento da execução fiscal aos sócios, oportunidade em que, mediante embargos do devedor, poderão arguir a matéria de defesa que entenderem de direito. A alegação de que pessoa jurídica não pode ser considerada responsável tributária, por ausência de vontade, é matéria que condiz com o mérito de eventuais embargos do devedor, e não impedem o redirecionamento da execução fiscal ante a constatação de dissolução irregular da sociedade empresária. 2. A presença dos nomes dos sócios na Certidão de Dívida Ativa, que, como consabido, goza de presunção de liquidez e certeza, conduz ao entendimento de que compete aos sócios provar a ausência de responsabilidade quanto à inadimplência tributária da sociedade executada. 3. Isso posto, só a prova de que a sociedade executada não foi extinta irregularmente seria capaz de impedir o redirecionamento da execução fiscal às recorrentes, questão que não mais pode ser analisada em sede de recurso especial, à luz da Súmula 7 do STJ. 4. Diante da pacífica jurisprudência do STJ, no sentido da possibilidade do redirecionamento da execução fiscal aos sócios quando constatada a dissolução irregular da sociedade empresária executada, aplica-se o entendimento sedimentado na Súmula n. 83 do STJ, no sentido de que não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida. 5. Agravo regimental não provido.<sup>25</sup>

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. VIABILIDADE. 1. A orientação da Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que é viável o redirecionamento da execução fiscal na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pois tal circunstância acarreta, em tese, a responsabilidade subsidiária dos sócios, que poderá eventualmente ser afastada em sede de embargos à execução. 2. Agravo regimental não provido.<sup>26</sup>

Conclui-se, assim, que a dissolução irregular ocorre quando a empresa desaparece, os seus sócios se apropriam dos bens eventualmente restantes, em detrimento dos credores,

<sup>25</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1067704/SP*, Primeira Turma. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, 01 de julho de 2009. Disponível em: <www.stj.jus.br >. Acesso em: 08 out. 2013

<sup>26</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1368205/SP*, Segunda Turma. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 28 de maio de 2013. Disponível em: <www.stj.jus.br >. Acesso em: 08 set. 2013.

desocupam a sede indicada em seus atos constitutivos e nos cadastros dos órgãos competentes, bem como deixam de elaborar a competente declaração de imposto de renda.

Por fim, cumpre destacar que, em razão de a dissolução irregular ser uma situação de fato que se perpetua no tempo, as violações relacionadas acima constituem provas a demonstrá-la no mundo jurídico. Também sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça, no AgRg no REsp 1368377/PB<sup>27</sup>, decidiu que a mera devolução de carta com aviso de recebimento entregue no endereço da sociedade não basta para comprovar a sua dissolução irregular.

---

<sup>27</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº1368377/PB*, Segunda Turma. Relator Ministro Humberto Martins. Brasília, 14 de agosto de 2013. Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)>. Acesso em: 08 set. 2013.

## CAPÍTULO II – DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

### 2.1. Conceito.

A Certidão de Dívida Ativa constitui-se em um título executivo extrajudicial (art. 585, VII, CPC), o qual busca retratar um débito que um sujeito possui para com a Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária (art. 2º da LEF).

Importante consignar que a referida Certidão só é emitida posteriormente à inscrição, na repartição administrativa competente, do crédito regular e definitivamente constituído em dívida ativa (art. 201 do CTN). “Portanto, a dívida ativa pode ser definida como crédito tributário inscrito”.<sup>28</sup>

Desta feita, antes da elaboração da Certidão em questão, há o controle da legalidade de todo o procedimento administrativo que começou logo depois do fato imponible (“fato gerador”) e culminou com o encaminhamento do crédito para inscrição em dívida ativa (art. 2º, § 3º, da LEF), o que coaduna com os princípios da legalidade, impessoalidade, eficiência e segurança jurídica.

Por esse motivo, a Certidão de Dívida Ativa detém presunção relativa de certeza, liquidez e exigibilidade, razão pela qual cabe ao executado ou terceiro interessado o ônus de produzir prova inequívoca capaz de afastar o seu conteúdo (arts. 204 do CTN e 3º da LEF).

### 2.2. Requisitos.

Segundo o parágrafo único do art. 202 do CTN e o § 6º do art. 2º da LEF, a Certidão de Dívida Ativa possuirá os mesmos requisitos do Termo de Inscrição em Dívida Ativa, além da indicação do livro e da folha de inscrição.

Sobre os requisitos do Termo de Inscrição da Dívida Ativa, citam-se o caput e os incisos do art. 202 do CTN, os quais asseveram:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

- I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
- II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

---

<sup>28</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 931.



- 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.<sup>29</sup>

A respeito do “nome do devedor”, é interessante enfatizar que a sua simples imprecisão é irrelevante quando os outros elementos inseridos na petição inicial sirvam para individualizar o devedor.

Apesar da previsão da “data em que foi inscrita” ser necessária em todos os Termos e Certidões de Dívida Ativa, ela possui maior importância para as dívidas não tributárias, em razão da suspensão da prescrição por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, no caso desta ocorrer antes de findo aquele prazo (art. 2º, § 3º, da LEF), só ser aplicável às dívidas daquela natureza.

Isso porque, de acordo com o art. 145, III, “b”, da Constituição Federal, o tema prescrição tributária só pode ser tratado em lei complementar e a Lei de Execução Fiscal constitui-se em lei ordinária.

Outra questão importante a ser tratada refere-se à menção ao processo administrativo, tendo em vista que a expressão “sendo caso” não autoriza a facultatividade e conveniência do Fisco. Assim, se houver processo administrativo, precisa existir a remissão ao seu número. Pelo contrário, se ele não existir, como no caso de tributo declarado e não pago, não será considerado requisito formal obrigatório.

No que concerne ao requisito da “indicação do livro e da folha de inscrição”, há autores de renome, como Eduardo Sabbag, os quais aduzem ser tal requisito dispensável, na medida em que a cobrança do tributo é efetuada por métodos eletrônicos, havendo amplo banco de dados vinculado ao tributo, além do art. 2º, § 5º, da LEF, repetir, em síntese, o teor do art. 202 do CTN, olvidando-se do supracitado requisito.<sup>30</sup>

Por derradeiro, mostra-se interessante consignar que o Termo de Inscrição e a Certidão de Dívida Ativa poderão ser preparados e numerados por processo manual, mecânico ou eletrônico, conforme preconiza o § 7º do art. 2º da LEF.

### **2.3. Emenda e substituição.**

No caso de omissão de qualquer dos requisitos enumerados no art. 202 do CTN ou o erro a eles relativo, ocorrerá a nulidade da inscrição (arts. 203 do CTN e 2º, § 8º, da

---

<sup>29</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. *Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 05 out. 2013.

<sup>30</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 938.

LEF), com a contaminação da Certidão de Dívida Ativa e do processo de cobrança decorrente (teoria dos frutos da árvore envenenada).

No entanto, o vício não pode ser simplesmente formal, mas substancial, capaz de prejudicar o direito de defesa do sujeito passivo. E, mesmo o vício substancial, pode ser sanado até a decisão de primeira instância, mediante a substituição da certidão nula, com a devolução do prazo de defesa ao sujeito interessado, o qual só poderá se manifestar sobre a parte alterada.

Importante consignar, todavia, que parte da doutrina e da jurisprudência apregoa que, em virtude do art. 2º, § 8º, da LEF, afirmar que será devolvido ao executado o prazo para embargos, sem limitar à parte modificada, como o art. 203 do CTN dispõe, a devolução do prazo deve ocorrer por inteiro.

Mais precisamente sobre os casos em que inexistem embargos à execução, Marilei Fortuna Godoi dispõe:

Nesse aspecto, não havendo oposição de embargos à execução, ou seja, não existindo sentença vinculativa à ação executiva, a CDA poderá ser substituída ou emendada até a lavratura do auto de arrematação ou adjudicação dos bens, sempre com reabertura do prazo ao devedor para eventual apresentação de defesa em relação à parte modificada no título, se o caso assim exigir.<sup>31</sup>

A respeito do da possibilidade de substituição da Certidão de Dívida Ativa há, inclusive, a Súmula nº 392 do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.<sup>32</sup>

Ou seja, só serão possíveis as correções de erros materiais ou formais do título executivo ou da inscrição, sendo vedada a regularização de vícios presentes no lançamento, “como, por exemplo, nos casos de revisão das competências lançadas, na alteração do sujeito passivo ou, inclusive, na modificação da própria legislação que fundamentou a constituição do crédito”.<sup>33</sup>

Isso porque, nos termos do art. 145 do CTN, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação do contribuinte

---

<sup>31</sup> GODOI, Marilei Fortuna. Formação do título executivo. In: FILHO, João Aurino de Melo (Coord). *Execução Fiscal Aplicada: análise programática do processo de execução fiscal*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 55.

<sup>32</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 392*. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução. Disponível em: <www.stj.jus.br> Acesso em: 20 set. 2013.

<sup>33</sup> GODOI, Marilei Fortuna. Formação do título executivo. In: FILHO, João Aurino de Melo (Coord). *Execução Fiscal Aplicada: análise programática do processo de execução fiscal*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 57.

ou responsável; recurso de ofício; ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do CTN – o que se coaduna com a proteção à confiança do sujeito passivo, à imutabilidade do lançamento e ao ato jurídico perfeito.

Pode-se falar, ainda, que a possibilidade de se efetuar o saneamento da Certidão de Dívida Ativa configura um direito da Fazenda Pública, razão pela qual não é cabível a extinção da execução sem antes intimá-la. E, se o executivo fiscal continuar instruído com título executivo viciado, dever-se-á extingui-lo sem julgamento do mérito, com fulcro no art. 267, IV, do CPC.

No caso do processo ser extinto sem julgamento do mérito, será possível ajuizar novamente ação exacional, nos termos do art. 268 do CPC, “mas a petição inicial só deve ser despachada com a prova de que a exequente cumpriu o que lhe tenha sido imposto pela sentença no processo anterior”.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 274.

## CAPÍTULO III – PROCEDIMENTO PARA RESPONSABILIZAÇÃO

### 3.1. Sócio cujo nome consta da certidão de dívida ativa.

Entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do REsp 1.104.900/ES<sup>35</sup>, sob o rito do art. 543-C do CPC, é no sentido de que, se o nome do sócio consta na Certidão de Dívida Ativa, a ele incumbirá o ônus de provar a ausência das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.

Isso porque, de acordo com o art. 204 do CTN, o crédito tributário regularmente constituído e inscrito em dívida ativa, representado na Certidão de Dívida Ativa, goza de presunção relativa de certeza e liquidez, valendo como prova pré-constituída.

Nesse sentido, citam-se os seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça:

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.<sup>36</sup>

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA O SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. POSSIBILIDADE. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO TÍTULO. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, verificando-se que o nome do sócio-gerente consta da CDA, possível o redirecionamento da execução fiscal contra ele, a quem cabe a prova de que não agiu com excesso de poderes ou infração à lei. 2. Agravo regimental não provido.<sup>37</sup>

No entanto, em razão do art. 135 do CTN não tratar de responsabilidade objetiva, a Fazenda Pública não pode discricionariamente indicar o nome dos sócios no título executivo (art. 202, I, do CTN) sem antes haver regular apuração da sua responsabilidade, com a

<sup>35</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1104900 / ES*, Primeira Seção. Relator Ministro Denise Arruda. Brasília, 01º de abril de 2009. Disponível em: <www.stj.jus.br >. Acesso em: 18 set. 2013.

<sup>36</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1108031/PR*, Primeira Turma. Relator Ministro Sérgio Kukina. Brasília, 15 de agosto de 2013. Disponível em: <www.stj.jus.br >. Acesso em: 18 set. 2013.

<sup>37</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1421328/SP*, Primeira Turma. Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima. Brasília, 02 de fevereiro de 2012. Disponível em: <www.stj.jus.br >. Acesso em: 18 set. 2013.

observância dos princípios da ampla defesa e contraditório. Até porque o fundamento da presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa é a existência do devido procedimento administrativo prévio (art. 201 do CTN).

A respeito do tema, Leonardo Nunes Marques aduz:

Promover a inserção de sócio na certidão de dívida ativa sem prévio ato de imputação da responsabilidade e debate desta matéria na via administrativa representa não franquear ao contribuinte o direito de apresentar administrativamente 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.<sup>38</sup>

Mais precisamente sobre a aludida presunção, Lenice S. Moreira de Moura e Fátima Larisse de Farias Mascena asseveram que tal presunção “não é característica da CDA, se não houver legalidade na sua formação, ou seja, se não houver o atendimento de todos os parâmetros legais”.<sup>39</sup>

Por outro lado, tendo em vista o caráter subsidiário da responsabilidade descrita no art. 134 do CTN, não há possibilidade de ser averiguada em procedimento administrativo prévio. Com isso, tal responsabilidade será matéria a ser discutida no âmbito da execução fiscal.

Nesse diapasão, Renato Lopes Becho apregoa:

a responsabilidade tributária de terceiros, notadamente a do artigo 134 do CTN, é um tema propriamente de execução fiscal. Como o primeiro pressuposto para sua incidência é a impossibilidade econômica, esta será verificada justamente no processo referido. A responsabilidade tributária poderá ser discutida como um incidente processual, tanto em exceção de pré-executividade quanto em embargos à execução fiscal, dependendo das provas que o responsável possua;<sup>40</sup>

Assim, percebe-se que, enquanto na responsabilidade prevista no art. 135 do CTN, há possibilidade de constar o sócio já na Certidão de Dívida Ativa, antes do ajuizamento da execução fiscal, na prevista no art. 134 do CTN, só será possível averiguá-la durante o executivo fiscal.

### **3.2. Sócio cujo nome não consta da certidão de dívida ativa.**

---

<sup>38</sup> MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade tributária do sócio e a inscrição em dívida ativa: requisitos e procedimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 179, ago. 2010, p. 106.

<sup>39</sup> MOURA, Lenice S. Moreira de; MASCENA, Fátima Larisse de Farias. A exceção de pré-executividade como meio de defesa diante da ilegalidade de redirecionamento da execução fiscal: sinalização para uma mudança jurisprudencial no âmbito do STF e do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 202, jul. 2012, p. 97.

<sup>40</sup> 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*, São Paulo, n. 204, set. 2012, p. 50.

Nesse momento, passar-se-á a analisar a possibilidade de a Fazenda Pública redirecionar a execução fiscal em desfavor de outro sujeito passivo, também legitimado, mas que não participou do procedimento de formação do crédito fiscal, e, conseqüentemente, não consta na Certidão de Dívida Ativa.

Em primeiro lugar, tomando por base as lições de Milton Flaks<sup>41</sup>, é preciso analisar o momento da ocorrência da causa de responsabilização e se a Fazenda Pública possuía conhecimento dela.

Assim, o nome do responsável deverá constar na Certidão de Dívida Ativa, a qual será emitida após lançamento tributário, no caso em que a causa de responsabilização for do conhecimento do Fisco e contemporânea ao nascimento da obrigação. Caso não conste o nome no título, incabível será sua inclusão durante o executivo fiscal, pois suprimiria a instância administrativa, com ofensa aos princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

Como forma de solucionar a ausência, no título, do nome do responsável, nos casos de causa de responsabilização anterior à constituição do crédito tributário, João Aurino de Melo Filho afirma que:

Restaria à Fazenda Pública, neste caso, desde que não operada a decadência, o desfazimento do lançamento anterior, com o conseqüente cancelamento da CDA dele originada, a revisão do lançamento de ofício, para inclusão administrativa do responsável, e a extração de nova CDA, findo o procedimento.<sup>42</sup>

Por outro lado, mostra-se dispensável a descrição do nome do responsável no título quando a causa de responsabilização restar configurada após a constituição do crédito. Neste caso, bastaria a elaboração de petição fundamentada da Fazenda Pública solicitando a inclusão do responsável no polo passivo, a qual será analisada pelo juízo competente.

O mesmo entendimento deve ser aplicado nas situações que a causa de responsabilização, quando do lançamento, era desconhecida da Fazenda Pública, em razão de malícia ou omissão de um dever legal do responsável, apesar de ser contemporânea ao nascimento da obrigação. Plenamente aplicável, então, o princípio geral do direito que dispõe que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza.

---

<sup>41</sup> FLAKS, Milton. Comentários à lei da execução fiscal. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 138-139.

<sup>42</sup> MELO FILHO, João Aurino de. Modificações no polo passivo da execução fiscal: conseqüências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: FILHO, João Aurino de Melo (Coord). *Execução Fiscal Aplicada: análise programática do processo de execução fiscal*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 310.

Portanto, visualiza-se que quando a causa de responsabilização ocorrer após o ajuizamento da execução fiscal, será dispensável qualquer ato adicional no procedimento administrativo prévio e inclusão do responsável no título executivo. Até porque, salvo a revisão de ofício e anulação do lançamento (art. 149 do CTN), os elementos do lançamento fiscal não podem ser modificados, sujeitando-se à eficácia preclusiva.

Do lado oposto, há quem sustente que “a discussão sobre a atitude do sócio-gerente, se ele agiu ou não dentro da normalidade legal e convencional, não pode ser feita no bojo do processo de execução, que só admite forma mitigada de contraditório”.<sup>43</sup>

Também criticando a possibilidade de se discutir a responsabilidade no âmbito do processo de execução, Paulo Roberto Lyrio Pimenta afirma que tal procedimento

submete o administrado a um ônus, à medida que ele terá que oferecer bens à penhora para fazer a prova de que não ocorreu o pressuposto de fato da responsabilização, por meio da ação incidental de embargos do devedor. Restringe-se, assim, de forma desproporcional, o direito de defesa do administrado.<sup>44</sup>

Ocorre que, conforme já visto, se a situação originária da responsabilidade ocorrer após a constituição do crédito, ou se for desconhecida da Fazenda Pública por culpa do responsável, não haverá qualquer vício imputável ao Fisco e motivo para a não satisfação imediata do crédito público.

Além disso, se fosse adotada a tese de que a execução apenas pode ser proposta ou continuar em desfavor do responsável já descrito na Certidão de Dívida Ativa<sup>45</sup>, o art. 4º, V, da LEF, perderia razão de ser, tendo em vista que, fora o inciso I, todos os demais autorizam a execução fiscal contra pessoas não inseridas no título executivo (não devedores).

Por derradeiro, cumpre enfatizar, ainda, que, nos casos em que é possível o pedido de redirecionamento nos autos da execução fiscal, não haverá nenhuma lesão ao contraditório e à ampla defesa, tendo em vista que, além de vigorar, no Brasil, o sistema da jurisdição una, o responsável se defenderá amplamente em embargos à execução.

---

<sup>43</sup> FRANCO, Tiago Bana. Aspectos processuais da ilegitimidade passiva e da responsabilidade dos sócios-gerentes de sociedades limitadas nas execuções fiscais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Ano 18, n. 90, jan./fev. 2010, p. 255.

<sup>44</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 211, abr. 2013, p. 154.

<sup>45</sup> FRANCO, Tiago Bana. Aspectos processuais da ilegitimidade passiva e da responsabilidade dos sócios-gerentes de sociedades limitadas nas execuções fiscais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Ano 18, n. 90, jan./fev. 2010, p. 248-249.

## CAPÍTULO IV – DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NA RESPONSABILIZAÇÃO

No que tange ao contribuinte (devedor originário), o Código Tributário Nacional tratou da prescrição em seu art. 174, trazendo o seu termo inicial e as causas que a interrompem. Já em relação ao responsável tributário, o diploma legal não o fez de forma clara, razão pela qual há grande divergência doutrinária e jurisprudencial.

Em primeiro lugar, há que se dividir se eventual caso concreto a ser analisado será enquadrado no art. 134 ou no art. 135, ambos do CTN.

Se no primeiro, o qual trata de responsabilidade subsidiária, não há como se redirecionar e, conseqüentemente, correr prescrição, antes da constatação do inadimplemento por parte do devedor principal (contribuinte).

Isso porque, segundo o princípio da *actio nata* que informa o regime jurídico da prescrição (art. 189, do CC), o termo inicial do lapso prescricional apenas tem início no momento em que se configura o fato gerador da responsabilidade subsidiária de algumas das pessoas descritas no art. 134 do CTN.

Por outro lado, se o caso estiver enquadrado no art. 135 do CTN, o qual trata de responsabilidade solidária<sup>46</sup>, será necessário analisar o momento em que ocorreu o fato gerador da responsabilidade e se a Fazenda Pública tinha conhecimento dele.

No caso em que a causa de responsabilização for do conhecimento do Fisco e contemporânea ao nascimento da obrigação, não se analisará o prazo prescricional, mas o prazo decadencial. Isso porque, conforme já visto anteriormente, nessa situação, se não configurada a decadência, será preciso o desfazimento do lançamento anterior, a revisão do lançamento de ofício, para inclusão administrativa do responsável, e o ajuizamento de nova execução fiscal.

De outra banda, nos casos de a causa de responsabilização restar configurada após a constituição do crédito ou quando a causa de responsabilização for contemporânea ao nascimento da obrigação, mas desconhecida da Fazenda Pública, em razão de malícia ou omissão de um dever legal do responsável, poder-se-á discutir o prazo prescricional.

---

<sup>46</sup> Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.017.732/RS*, Segunda Turma. Relatora Ministra Eliana Calmon. Brasília, 07 de abril de 2008. Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)>. Acesso em: 18 set. 2013.



Nessas situações, é plenamente aplicável o art. 125, III, do CTN, o qual apregoa que “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais”, conjugado com o art. 174, parágrafo único, I, que afirma que “a prescrição se interrompe pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal”.<sup>47</sup>

Por conseguinte, a Fazenda Pública terá o prazo prescricional de cinco anos, contados do despacho que ordenou a citação do devedor principal (após a Lei Complementar nº 118/2005) ou da citação válida (antes da Lei Complementar nº 118/2005), para incluir o responsável no polo passivo da execução fiscal. No entanto, não basta a análise do prazo prescricional em questão, mas também deve restar configurada a inércia da Fazenda Pública no trato da execução fiscal.

Corroborando com tal entendimento encontra-se a seguinte ementa do Superior Tribunal de Justiça, advinda do julgamento do RESP 1.222.444/RS, sob a sistemática do art. 543-C do CPC:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DECLARAÇÃO DE OFÍCIO. VIABILIDADE. ART. 219, §5º, DO CPC. CITAÇÃO. INÉRCIA DA FAZENDA PÚBLICA. SÚMULA 7 DO STJ. 1. A configuração da prescrição intercorrente não se faz apenas com a aferição do decurso do lapso quinquenal após a data da citação. Antes, também deve ficar caracterizada a inércia da Fazenda exequente. 2. A Primeira Seção desta Corte também já se pronunciou sobre o tema em questão, entendendo que "a perda da pretensão executiva tributária pelo decurso de tempo é consequência da inércia do credor, que não se verifica quando a demora na citação do executado decorre unicamente do aparelho judiciário" (REsp n. 1102431 / RJ, DJe 1.2.10 - regido pela sistemática do art. 543-C, do CPC). Tal entendimento, *mutatis mutandis*, também se aplica na presente lide. 3. A verificação acerca da inércia da Fazenda Pública implica indispensável reexame de matéria fático-probatória, o que é vedado a esta Corte Superior, na estreita via do recurso especial, ante o disposto na Súmula 07/STJ. 4. Esta Corte firmou entendimento que o regime do § 4º do art. 40 da Lei 6.830/80, que exige a prévia oitiva da Fazenda Pública, somente se aplica às hipóteses de prescrição intercorrente nele indicadas, a saber: a prescrição intercorrente contra a Fazenda Pública na execução fiscal arquivada com base no § 2º do mesmo artigo, quando não localizado o devedor ou não encontrados bens penhoráveis. Nos demais casos, a prescrição, a favor ou contra a Fazenda Pública, pode ser decretada de ofício com base no art. 219, § 5º, do CPC. 5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.<sup>48</sup>

A Súmula nº 106 do Superior Tribunal de Justiça, a qual dispõe que “proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou

<sup>47</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. *Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>. Acesso em: 05 out. 2013.

<sup>48</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1222444/RS*, Segunda Turma. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 25 de abril de 2012. Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)>. Acesso em: 18 set. 2013.

decadência”<sup>49</sup>, também pode ser aplicada, principalmente nos casos em que o despacho do juiz que ordena a citação do contribuinte ocorrer antes de 9 de junho de 2005 (início da vigência da LC nº 118/2005).<sup>50</sup>

Todavia, deve-se ressaltar que nos casos em que a causa de responsabilização se dá após o despacho que determina a citação (ou após a citação válida), o prazo prescricional não pode ser contado desse momento, mas de quando a Fazenda Pública tomar conhecimento dela.

Isso porque, só a partir desse momento, ela poderá tomar todas as medidas necessárias visando à responsabilização do terceiro, configurando-se a solidariedade entre o contribuinte e o responsável, em virtude da culpa da pessoa jurídica em escolher o administrador infrator e por haver interesse comum (art. 124, I, do CTN). Tal conclusão advém da aplicação do princípio da *actio nata*.

Como exemplo, pode-se citar o caso de uma execução fiscal ajuizada em desfavor de uma pessoa jurídica (contribuinte), a qual se dissolve irregularmente alguns anos depois do momento em que ocorreu o referido despacho (ou a citação válida). Assim, visualiza-se que só com a dissolução irregular se iniciaria a pretensão para o redirecionamento.

Sobre o tema, cita-se João Aurino de Melho Filho:

(...) só se pode falar em prescrição a partir do momento no qual o sócio comete o ato ilícito autorizador da responsabilidade pessoal; e o prazo prescricional somente começa a ser contado quando o evento autorizador da responsabilização do sócio é divulgado nos autos ou informado oficialmente à Fazenda Pública.<sup>51</sup>

Na mesma direção, o Superior Tribunal de Justiça assim se manifestou:

EXECUÇÃO FISCAL – DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA – MARCO INICIAL DA PRESCRIÇÃO – "ACTIO NATA". 1. A jurisprudência do STJ é no sentido de que o termo inicial da prescrição é o momento da ocorrência da lesão ao direito, consagração do princípio universal da *actio nata*. 2. In casu, não ocorreu a prescrição, porquanto o redirecionamento só se tornou possível a partir da dissolução irregular da empresa executada. Agravo regimental improvido.<sup>52</sup>

<sup>49</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 106*. Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência. Disponível em: <www.stj.jus.br> Acesso em: 19 set. 2013.

<sup>50</sup> Cf. FARINA FILHO, Sérgio; MARTONE, Rodrigo. O novo posicionamento do STJ sobre a contagem do prazo de prescrição de que dispõe a fazenda pública para a cobrança dos débitos tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 206, nov. 2012, p. 125.

<sup>51</sup> MELO FILHO, João Aurino de. Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: FILHO, João Aurino de Melo (Coord). *Execução Fiscal Aplicada: análise programática do processo de execução fiscal*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 353.

<sup>52</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1100907/RS*, Segunda Turma. Relator Ministro Humberto Martins. Brasília, 18 de setembro de 2009. Disponível em: <www.stj.jus.br> Acesso em: 19 set. 2013.

Em sentido contrário, sustentando a necessidade de se verificar apenas o momento da citação da pessoa jurídica executada (contribuinte), Renato Lopes Becho aduz que:

Não importa a época do conhecimento, por parte da Fazenda Pública, da conduta que gerou a alegada responsabilidade pessoal do administrador, ou o instante da dissolução irregular da sociedade; o que interessa, isso sim, é o momento da citação da empresa executada. Quer isso dizer que, uma vez decorridos cinco anos da citação do contribuinte, ocorre a prescrição intercorrente no que respeita ao possível responsável tributário e, portanto, não é admissível o redirecionamento da execução fiscal.<sup>53</sup>

Também nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, conforme ementas abaixo:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. CITAÇÃO DA EMPRESA. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO EM RELAÇÃO AOS SÓCIOS. PRAZO SUPERIOR A CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO CONFIGURADA. Firmou-se na Primeira Seção desta Corte entendimento no sentido de que, ainda que a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. Agravo regimental improvido.<sup>54</sup>

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. AUSÊNCIA. OMISSÃO. ACOLHIMENTO PARA ESCLARECIMENTO. EXECUÇÃO. FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA SÓCIOS. PRESCRIÇÃO. AUSÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO. INÉRCIA. PEDIDO. REDIRECIONAMENTO POSTERIOR AO QUINQUÍDEO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE CONFIGURADA. INCIDÊNCIA. ART. 174 DO CTN. INAPLICABILIDADE. TEORIA DA "ACTIO NATA." (...) 4. O redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei n.º 6.830/80 que, além de referir-se ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se com as hipóteses previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal (Precedentes: REsp n.º 205.887, DJU de 01/08/2005; REsp n.º 736.030, DJU de 20/06/2005; AgRg no REsp n.º 445.658, DJU de 16.05.2005; AgRg no Ag n.º 541.255, DJU de 11/04/2005). 4. Desta sorte, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, decorridos mais de 05 (cinco) anos após a citação da empresa, ocorre a prescrição intercorrente inclusive para os sócios. 5. In casu, verifica-se que a empresa executada foi citada em 07/07/1999. O pedido de redirecionamento do feito foi formulado em 12/03/2008. Evidencia-se, portanto, a ocorrência da prescrição. 6. A aplicação da Teoria da Actio Nata requer que o pedido do redirecionamento seja feito dentro do período de 5 anos que sucedem a citação da pessoa jurídica, ainda que não tenha sido caracterizada a inércia da autarquia fazendária.. (REsp 975.691/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2007, DJ 26/10/2007 p. 355). 7. Embargos

<sup>53</sup> MONTEIRO NETO, Nelson. Problemas do redirecionamento da execução fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 175, abr. 2010, p. 158-159.

<sup>54</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 88.249/SP*, Segunda Turma. Relator Ministro Humberto Martins. Brasília, 15 de maio de 2012. Disponível em: <www.stj.jus.br> Acesso em: 19 set. 2013.

declaratórios acolhidos somente pra fins de esclarecimento mantendo o teor da decisão agravada.<sup>55</sup>

Assim, verifica-se que a matéria em questão, além de ser de grande interesse para todas as Fazendas Públicas, é controvertida, motivo pelo qual está em tramitação, no Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática do art. 543-C do CPC, o REsp 1.201.993/SP, autuado em 24 de agosto de 2010, e ainda não concluído o seu julgamento.

Com a publicação do futuro acórdão a ser prolatado, haverá, nos termos do art. 543-C, § 7º, do CPC, uniformização da jurisprudência, tendo em vista que os recursos especiais sobrestados “terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça;” ou, “serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça”.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo nº 1272349/SP*, Primeira Turma. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília, 14 de dezembro de 2010. Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)> Acesso em: 20 set. 2013.

<sup>56</sup> BRASIL. Código de Processo Civil. *Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15869.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869.htm) Acesso em: 05 out. 2013.

## CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, o trabalho tende a demonstrar a grande polêmica e diversidade de opiniões existente em torno da responsabilidade tributária do sócio.

Conforme analisado, em regra, tendo em vista que as sociedades possuem personalidade jurídica e patrimônio próprios, as suas dívidas não são repassadas aos seus sócios. No entanto, o Código Tributário Nacional, nos arts. 134, VII, e art. 135, III, traz situações em que a responsabilização tributária do sócio é possível.

A primeira delas se refere aos casos de liquidação das sociedades de pessoas, afirmando o referido diploma legal que os sócios poderão ser responsabilizados “solidariamente” pelos atos que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, quando for impossível exigir o cumprimento da obrigação principal do contribuinte. Por isso, apesar do termo “solidariamente”, mostra-se mais adequado conceituar tal responsabilidade como subsidiária.

A segunda diz respeito aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos perpetrados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Percebe-se, assim, não haver a necessidade de ser sócio e, se possuir essa qualidade, deve ser diretor, gerente ou administrador.

No que tange aos atos autorizadores da responsabilização, verificou-se que, apesar de haver infração à lei que determina o pagamento de tributos, a maioria da doutrina e da jurisprudência entende que o mero inadimplemento não pode ser mais incluído nos atos em tela. De outro lado, a dissolução irregular da sociedade, também enquadrada como infração à lei, é considerada, pela maioria, de forma acertada, como causa para a responsabilização tributária.

E, a respeito da natureza da responsabilidade prevista no art. 135, III, apesar da divergência doutrinária, mostra-se mais adequado qualifica-la como solidária, tendo em vista a culpa em escolher determinado dirigente para representar a sociedade e a facilidade da Fazenda Pública executar duas pessoas distintas, a jurídica e a física. Observa-se, ainda, o direito de regresso da sociedade contra a pessoa que lhe causou prejuízos.

Já, com a análise da Certidão de Dívida, percebeu-se a importância de elabora-la com todos os requisitos legais, representando o lançamento anteriormente efetuado. Se

viciada, e não havendo a sua emenda ou substituição, a qual é vedada para alterar o sujeito passivo, haverá a afetação de todo o executivo fiscal e a cobrança do crédito público (teoria dos frutos da árvore envenenada).

Tendo em vista a presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa, valendo como prova pré-constituída, a presença do nome do sócio em seu bojo faz com que ele tenha que provar a ausência dos atos autorizadores da responsabilização (inversão do ônus da prova).

Em virtude do art. 134, VII, tratar de responsabilidade subsidiária não haverá como incluir o nome do sócio já no título executivo. Já no caso do art. 135, III, tomando por base a existência de responsabilidade solidária, se a causa de responsabilização for do conhecimento do Fisco e contemporânea à constituição do crédito tributário, o nome do responsável deverá constar na Certidão de Dívida Ativa, sob pena de afronta aos princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal, bem como incidência da Súmula nº 392 do Superior Tribunal de Justiça.

No entanto, se a situação originária da responsabilidade ocorrer após a constituição do crédito, ou se contemporânea, mas desconhecida da Fazenda Pública por culpa do responsável, bastar-se-á a elaboração de petição fundamentada da Fazenda Pública solicitando a inclusão do responsável no polo passivo, a qual será analisada pelo juízo competente. Tal entendimento está em conformidade com o sistema de jurisdição unia adotado pelo Brasil, com o art. 4º, V, da LEF e com o princípio geral do direito que dispõe que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza.

Sobre a influência do tempo sobre a responsabilização do sócio, concluiu-se que, no caso do art. 134, VII, do CTN, com fulcro no princípio da *actio nata*, não há como se redirecionar a execução fiscal e, conseqüentemente, correr prescrição, antes da constatação do inadimplemento por parte do devedor principal (contribuinte).

No caso do art. 135, III, do CTN, será necessário analisar o momento em que ocorreu o fato gerador da responsabilidade e se a Fazenda Pública tinha conhecimento dele. Quando o Fisco possuir conhecimento da causa e esta for contemporânea ao nascimento da obrigação, não se analisará o prazo prescricional, mas o prazo decadencial. Isso porque, nesse caso, se não configurada a decadência, será preciso o desfazimento do lançamento anterior, a revisão do lançamento de ofício, para inclusão administrativa do responsável, e o ajuizamento de nova execução fiscal.

De outra banda, se a causa de responsabilização restar comprovada após a constituição do crédito ou quando a causa de responsabilização for contemporânea ao

nascimento da obrigação, mas desconhecida da Fazenda Pública, em razão de malícia ou omissão de um dever legal do responsável, poder-se-á discutir o prazo prescricional. Nesse caso, analisar-se-ão os arts. 174, parágrafo único, I; 124, I e 125, III; todos do CTN, bem como o princípio da *actio nata*.

Com isso, com a preservação dos direitos fundamentais do sócio e com o respeito das disposições legais, a Fazenda Pública, alicerçada na indisponibilidade do interesse público e na legalidade, poderá responsabilizar tributariamente o sócio, o que aumentará as chances da recuperação do crédito regularmente constituído.

Por conseguinte, com a recuperação do crédito, haverá aumento da receita pública, proporcionando maiores investimentos em saúde, educação, cultura, segurança pública, transportes, infraestrutura, dentre outros, e, conseqüentemente, melhora da qualidade de vida da população e alcance do bem comum.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2012.

ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica (doutrina e jurisprudência)*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BAUM, Adler. Aporias sobre o sócio irresponsável e a irresponsabilidade do sócio em matéria tributária. *Revista de Estudos Tributários – RET*, São Paulo, Ano 9, n. 68, p. 21-26, jul./ago. 2009.

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*, São Paulo, n. 204, p. 45-57, set. 2012.

\_\_\_\_\_. A responsabilidade tributária de terceiros na jurisprudência como indicativo para a necessidade de revisão da súmula 435 do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 213, p. 127-139, jun. 2013.

BRASIL. Código Civil. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 05 out. 2013.

\_\_\_\_\_. Código de Processo Civil. *Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15869.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869.htm)>. Acesso em: 05 out. 2013.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 05 out. 2013.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 09 set. 2013.

\_\_\_\_\_. *Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 748, de 28 de junho de 2007*. Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Disponível em:



<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2007/in7482007.htm>>. Acesso em: 09 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1067704/SP*, Primeira Turma. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, 01 de julho de 2009. Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)>. Acesso em: 08 out. 2013

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1421328/SP*, Primeira Turma. Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima. Brasília, 02 de fevereiro de 2012. Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)>. Acesso em: 18 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 88.249/SP*, Segunda Turma. Relator Ministro Humberto Martins. Brasília, 15 de maio de 2012. Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)> Acesso em: 19 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1368205/SP*, Segunda Turma. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 28 de maio de 2013. Disponível em: < [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br) >. Acesso em: 08 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1108031/PR*, Primeira Turma. Relator Ministro Sérgio Kukina. Brasília, 15 de agosto de 2013. Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)>. Acesso em: 18 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1368377/PB*, Segunda Turma. Relator Ministro Humberto Martins. Brasília, 14 de agosto de 2013. Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)>. Acesso em: 08 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1100907/RS*, Segunda Turma. Relator Ministro Humberto Martins. Brasília, 18 de setembro de 2009. Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)> Acesso em: 19 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 66.124/PR*, Primeira Turma. Relator Ministro Sérgio Kukina. Brasília, 14 de junho de 2013. Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)>. Acesso em: 08 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo nº 1272349/SP*, Primeira Turma. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília, 14 de dezembro de 2010. Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)> Acesso em: 20 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1222444/RS*, Segunda Turma. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 25 de abril de 2012. Disponível em: <www.stj.jus.br >. Acesso em: 18 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1104900 / ES*, Primeira Seção. Relator Ministro Denise Arruda. Brasília, 01º de abril de 2009. Disponível em: <www.stj.jus.br >. Acesso em: 18 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.017.732/RS*, Segunda Turma. Relatora Ministra Eliana Calmon. Brasília, 07 de abril de 2008. Disponível em: <www.stj.jus.br >. Acesso em: 18 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 106*. Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência. Disponível em: <www.stj.jus.br> Acesso em: 19 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 392*. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução. Disponível em: <www.stj.jus.br> Acesso em: 20 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 430*. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <www.stj.jus.br> Acesso em: 15 jul. 2013.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 435*. 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. Disponível em: <www.stj.jus.br> Acesso em: 09 set. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DIAS, Tiago Bologna. Limites da responsabilidade do sócio cujo nome consta da CDA – contextualização dos precedentes e legislação pertinentes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 200, p. 95-105, maio 2012.

FARINA FILHO, Sérgio; MARTONE, Rodrigo. O novo posicionamento do STJ sobre a contagem do prazo de prescrição de que dispõe a fazenda pública para a cobrança dos débitos tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 206, p. 116-126, nov. 2012.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FILIPPO, Luciano Gomes. Da responsabilidade do sócio na jurisprudência do STJ: erros e acertos. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Ano 19, n. 100, p. 325-348, set./out. 2011.

FLAKS, Milton. Comentários à lei da execução fiscal. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 138-139.

FRANCO, Tiago Bana. Aspectos processuais da ilegitimidade passiva e da responsabilidade dos sócios-gerentes de sociedades limitadas nas execuções fiscais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Ano 18, n. 90, p. 244-265, jan./fev. 2010.

GODOI, Marilei Fortuna. Formação do título executivo. In: FILHO, João Aurino de Melo (Coord). *Execução Fiscal Aplicada: análise programática do processo de execução fiscal*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2013.

GONÇALVES, Marco Fratuzzi. Ainda a dissolução irregular: “redirecionamento” da execução fiscal e data de obtenção de poderes de administração da sociedade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 198, p. 98-106, mar. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade tributária do sócio e a inscrição em dívida ativa: requisitos e procedimento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 179, p. 102-118, ago. 2010.

MELO FILHO, João Aurino de. Modificações no polo passivo da execução fiscal: consequências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: FILHO, João Aurino de Melo (Coord). *Execução Fiscal Aplicada: análise programática do processo de execução fiscal*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2013.

MONTEIRO NETO, Nelson. Problemas do redirecionamento da execução fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 175, p. 151-160, abr. 2010.

MOURA, Lenice S. Moreira de; MASCENA, Fátima Larisse de Farias. A exceção de pré-executividade como meio de defesa diante da ilegalidade de redirecionamento da execução fiscal: sinalização para uma mudança jurisprudencial no âmbito do STF e do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 202, p. 89-102, jul. 2012.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 211, p. 147-154, abr. 2013.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

SOUZA, Alexandre Antônio Nogueira de. A vulnerabilidade do contribuinte no redirecionamento das execuções fiscais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Ano 19, n. 97, p. 201-243, mar./abr. 2011

ZAVASCKI, Francisco Prehn. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN e o processo de execução fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 193, p. 51-60, out. 2011.