

The logo for IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários) features the letters 'IBET' in a bold, blue, sans-serif font. Below the text are several horizontal lines in yellow, green, and blue, set against a light gray background.

**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

MARCELA MEDRADO PASSOS DA SILVA

**PONTOS CONTROVERTIDOS SOBRE O REDIRECIONAMENTO DA  
EXECUÇÃO FISCAL. REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA  
IMPUTAÇÃO DO SÓCIO-ADMINISTRADOR**

São Paulo

2012

MARCELA MEDRADO PASSOS DA SILVA

**PONTOS CONTROVERTIDOS SOBRE O REDIRECIONAMENTO DA  
EXECUÇÃO FISCAL. REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA  
IMPUTAÇÃO DO SÓCIO-ADMINISTRADOR**

Monografia apresentada ao curso de  
Especialização em Direito Tributário, do  
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários –  
IBET – como requisito parcial para a obtenção  
do título de Especialista

São Paulo

2012

## RESUMO

O presente artigo visa a análise doutrinária e jurisprudencial a respeito das possibilidades que o Código Tributário Nacional confere para o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio da empresa. Ao longo dos anos, a Fazenda Pública vem, arbitrariamente, inserindo o nome dos sócios da pessoa jurídica devedora, no pólo passivo das execuções fiscais, atribuindo a estes a responsabilidade pessoal pelos débitos fiscais da sociedade. Entretanto, na maioria dos casos, vê-se presente a ilegalidade do procedimento utilizado para o redirecionamento da execução fiscal, uma vez que a Fazenda Pública não tem observado os critérios previstos no Código Tributário Nacional quando da imputação da responsabilidade pessoal do sócio ou administrador da empresa. Os requisitos e pressupostos constantes no art. 135, inciso III, não vem sendo observados e, mesmo ante ao princípio da separação patrimonial, bem como da distinção entre sócios e a pessoa jurídica decorrente da personificação desta, o patrimônio pessoal dos sócios-gerentes vem sendo invadido e muitas vezes penhorados seus bens, decorrente de uma execução fiscal arbitrária e ilegal. Dessa forma, o presente estudo visa contribuir com aspectos relevantes, confrontando a doutrina com a jurisprudência pátria.

**PALAVRAS-CHAVE:** Responsabilidade tributária; redirecionamento; desconsideração; personalidade jurídica; execução fiscal.

## **ABSTRACT**

Considering the doctrine and jurisprudence, the present article intends to analyze the possibility offered by the Brazilian Tax Code to prosecute individual society partners on company's tax foreclosure. Arbitrarily, the State Treasury has been suing the partners personally for the supposed company's fiscal debits, imputing them the direct responsibility. However, the procedure of the State to sue those partners tends to be illegal, once the rules established by the Code to impute individually responsibility to the partner or administrator are not been followed. The requirements determined on the article 135, III, are not been observed and the personal patrimony of the partners and administrators has been affected and their assets has been seized, because of an arbitrary tax foreclosure. Therefore, this article aims to exam the relevant aspects of the subject, confronting them with the Brazilian Jurisprudence.

**KEYWORDS:** Tax Foreclosure - Individual Society Partners – Fiscal Debts – State Treasury

## SUMÁRIO

Introdução

1. Responsabilidade Tributaria. Sujeição Passiva;

2. Responsável. Conceito;

3. Natureza Jurídica da Responsabilidade Tributária;

4. Espécies;

5. Responsabilidade Tributária do Diretor. Análise do art. 135, inciso III do CTN;

5.1 Elemento Pessoal da Norma de Responsabilidade;

5.2 Requisitos;

5.2.1 Dolo;

5.2.2 Fraude;

5.2.2.1 Excesso de Poder;

5.2.2.2 Infração de Lei;

5.2.2.3 Infração de Contrato Social ou Estatuto;

6. Redirecionamento da Execução Fiscal. Pontos Controvertidos;

7. Conclusão;

Referências.

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho propõe uma análise jurídica e prática das possibilidades conferidas pela Lei para o redirecionamento da execução fiscal, tal qual o posicionamento jurisprudencial dominante e a atual problemática do procedimento para o redirecionamento da execução fiscal.

Trata-se do estudo das características e requisitos essenciais à responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, e os paradigmas Fisco-Contribuinte.

Com efeito, os Fiscos, federais, estaduais e municipais, vêm, constantemente, inserindo o nome dos sócios-gerentes da pessoa jurídica devedora, no pólo passivo das execuções fiscais, atribuindo a estes a responsabilidade pessoal pelos débitos fiscais da sociedade.

Assim, será abordado as práticas arbitrárias realizadas pela Fazenda Pública, tal qual a ilegalidade do procedimento utilizado para a desconsideração da personalidade jurídica, com a conseqüente invasão do patrimônio pessoal do respectivo sócio-gerente.

Os requisitos e pressupostos constantes no art. 135, inciso III, o qual será dado enfoque no presente estudo, não vem sendo analisados e, mesmo ante ao princípio da separação patrimonial, bem como da distinção entre sócios e a pessoa jurídica decorrente da personificação desta, o patrimônio pessoal dos sócios-gerentes vem sendo invadido e muitas vezes penhorados seus bens, decorrente de uma execução fiscal ilegal.

Deste modo, faz-se, portanto, imprescindível a análise dos procedimentos adotados e suas irregularidades.

## **1. Responsabilidade Tributária. Sujeição Passiva.**

Antes de adentrar no mérito do estudo do redirecionamento da execução fiscal e sua problemática, cumpre fazer breve introdução acerca dos elementos constitutivos da responsabilidade tributária.

No que tange à sujeição passiva, instalada uma relação jurídica tributária, tem-se a presença de dois sujeitos: ativo e passivo.

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo público de exigir o adimplemento da obrigação, sendo, pois, o titular da competência para lançar e cobrar o tributo.

São três, os elementos essenciais da condição de sujeito ativo de uma obrigação: (i) ser órgão estatal<sup>1</sup>; (ii) exercer, exclusivamente ou simultaneamente, função executiva; e (iii) estar revestido de personalidade jurídica.

Segundo Hugo de Brito Machado (2008, p.137), nos termos do art. 119 do CTN, o sujeito ativo da obrigação tributária, não é necessariamente titular da competência para instituir o tributo, podendo ter recebido de quem tenha essa competência, delegação que o coloca na condição de sujeito ativo da obrigação tributária.

Já o sujeito passivo é aquele que tem o dever de cumprir com a obrigação pecuniária correspondente.

Encontra-se, na sujeição passiva, uma relação de submissão ao regime jurídico tributário, vez que direta ou indiretamente, o sujeito vincula-se à figura do tributo.

Indica, portanto, a situação em que o agente sacrifica interesses próprios em favor de interesses eleitos pela lei, materializando-se quando recursos da propriedade privada são transferidos diretamente para o fisco.

A despeito do tema, renomados doutrinadores<sup>2</sup> trazem diferentes conceitos para expressão “sujeição passiva”, entretanto, no presente trabalho, adotar-se-á a definição de sujeito passivo, a partir das lições de Paulo de Barros Carvalho, em que pese à existência de opiniões sustentáveis em sentido contrário.

---

<sup>1</sup> A condição de órgão estatal não deve ser considerada como pré-requisito, a exemplo da OAB, considerada como autarquia especial ou *sui generis*.

<sup>2</sup> Luís César de Queiroz, Paulo de Barros Carvalho, Maria Rita Ferragut, Luciano Amaro, Hugo de Brito, entre outros.

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é 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. É no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo. (CARVALHO, 2005, p. 304).

Para este doutrinador o sujeito passivo será aquele que, obrigatoriamente, consta no pólo passivo de uma relação jurídica tributária, ou seja, aquele de quem juridicamente exige-se o cumprimento de uma prestação, e não aquele que tem, necessariamente, aptidão para suportar o ônus fiscal.

Complementa, ainda, definindo capacidade contributiva tributária como sendo “a aptidão que as pessoas têm para serem sujeitos ativos e passivos de relações jurídicas de índole tributária”. Nesse diapasão, a capacidade contributiva passiva é a habilitação que a pessoa tem para ocupar o papel de sujeito passivo de relações jurídicas de natureza fiscal.

O conceito de sujeição passiva tributária, então adotado, é confirmado pelo art. 121 do Código Tributário Nacional, onde é possível verificar a existência de duas espécies de sujeito passivo da obrigação principal, o contribuinte e o responsável, sendo estes, obrigados ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária<sup>3</sup>.

O inciso I do mencionado artigo traz o conceito de contribuinte como sendo aquele que, possuindo relação direta e pessoal com o fato jurídico tributário, cumulativamente, realizou o fato jurídico e encontra-se no pólo passivo da relação obrigacional. Realiza, pois, a materialidade descrita na regra-matriz de incidência tributária.

Luciano Amaro (2007, p.302), assinala que, dado o fato gerador “prestar serviços”, conduzirá à figura do respectivo prestador de serviços e contribuinte de ISS, assim como “auferir renda”, evidencia a pessoa que manifesta a capacidade contributiva, a titularidade de riqueza, sendo esta o contribuinte do tributo imposto renda.

---

<sup>3</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Já o inciso II do artigo em comento, conceitua o responsável, entendendo ser aquele que, embora não tenha relação direta e pessoal com o fato, é eleito pela lei<sup>4</sup> para satisfazer a obrigação tributária, respondendo em caráter supletivo, ao adimplemento da obrigação.

## **2. Responsável. Conceito**

O CTN, em seu art. 121, ao conceituar a figura do responsável tributário, o fez utilizando-se o critério da exclusão. Assim, será denominado responsável todo aquele que não se enquadrar no conceito jurídico de contribuinte.

Segundo expõe Luciano Amaro (2007, p.303), “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.

Desta forma pode-se concluir que a presença do responsável no pólo passivo da obrigação tributária, ocupado, via de regra, pelo contribuinte, ocorrerá, tão somente, quando houver imposição legislativa neste sentido.

A escolha do responsável tributário decorre da conveniência e necessidade da administração pública, uma vez que diante de situações em que o devedor principal (contribuinte) encontra-se impossibilitado ao adimplemento de certa obrigação, o Fisco, a fim de viabilizar a incidência do tributo, impõe o ônus no pagamento a este terceiro, vinculado de algum modo à relação existente entre o fato gerador da obrigação e o contribuinte.

Por tais razões – conveniência e necessidade – é que a administração pública elege, mediante lei, um terceiro para ser o responsável pelo pagamento do tributo, em caráter pessoal, solidário ou subsidiário.

Tal escolha não é realizada de forma discricionária e arbitrária. O Código Tributário Nacional fornece critérios e limites para esta eleição, restando prescrito no art. 128 que:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

---

<sup>4</sup> Ressalta-se que o contribuinte também é eleito pela lei para ocupar o pólo passivo da relação jurídica tributária.

Como visto, a figura do responsável tributário estará presente sempre que a imposição do ônus no adimplemento da obrigação, decorrer de disposição expressa da lei.

Nessa linha de entendimento, o legislador poderá imputar o dever de pagar tributo a sujeito diverso daquele que realizou a materialidade do fato jurídico tributário, sempre que restar assegurado que a carga financeira da tributação venha a repercutir sobre a manifestação de riqueza que lhe deu causa.

A título exemplificativo, nos casos em que a lei escolhe como sujeito passivo do imposto de renda, não a pessoa que auferir renda – contribuinte – mas sim a pessoa que paga, verificaremos a figura do responsável tributário, ante à relação indireta existente entre a ação e auferir renda e o sujeito passivo da obrigação, qual seja, a fonte pagadora.

Para ser considerado como tal, vê-se, portanto, a necessidade do responsável tributário, possuir relação indireta com a situação que constitui a materialização da hipótese de incidência do respectivo tributo.

Assim, para se ter presente a sujeição passiva indireta, deverá existir não uma “relação pessoal e direta”, como encontrada no caso do contribuinte, mas sim uma relação indireta entre a situação que constitua o fato gerador do tributo e o respectivo sujeito passivo da obrigação.

### **3. Natureza Jurídica da Responsabilidade Tributária.**

No que tange à natureza jurídica da norma de responsabilidade, primeiramente, cumpre esclarecer que a doutrina não é passífica quanto ao tema. Muitos doutrinadores trazem sua classificação particular, embora a existência de críticas em ambos os sentidos.

Maria Rita Ferragut (2005, p.50-52), ao classificar a norma de responsabilidade tributária assevera que “*a natureza da norma de responsabilidade é sempre tributária, nas modalidades de norma primária dispositiva ou sancionadora*”.

A autora exemplifica a ilação considerando a norma primária dispositiva como aquela que (i) submete-se ao regime jurídico tributário, a teor da prescrição, decadência etc., (ii) possui antecedente lícito, (iii) a obrigação estatuída for de pagar tributo, e ainda, (iv) o pagamento realizado visar extinguir o débito tributário.

Já a norma primária sancionadora, entende ser aquela em que o sujeito responsável pelo débito tributário, descumpra a obrigação do adimplemento, fazendo com que seja gerado um ônus – pessoal ou subsidiário – de entregar ao Fisco quantia equivalente àquela que a princípio seria devida pelo contribuinte, em que pese permanecer sendo dotada de natureza tributária.

A norma sancionadora, finalmente, poderá tanto constituir-se em sanção administrativa-fiscal pelo descumprimento de um dever (fiscal, societário, contratual), como sanção penal decorrente da prática de crimes contra a ordem tributária. (FERRAGUT, 2005, p. 52).

Há quem admita que para relações jurídicos-formais tendo como parte o responsável tributário, será imposto um dever de caráter punitivo, onde “*a norma que afeta o responsável tem natureza de pena (punição) administrativa. Tal caráter punitivo é totalmente estranho à definição de tributo*” (QUEIROZ, 1998, p.187). Assim, o vínculo existente entre o responsável e o fato jurídico tributário, seria de caráter eminentemente sancionatório, sendo a relação jurídica dele decorrente, de cunho obrigacional e de índole de sanção administrativa.

Outra linha doutrinária é defendida por Sergio André Rocha Gomes da Silva (Dialética nº76, p.123), a qual sustenta que a responsabilidade tributária não possui natureza jurídica sancionatória, tendo em vista, inclusive, o direito de regresso do responsável ao contribuinte.

Insta esclarecer que, conforme disciplina o art. 128 do CTN, ao adimplir com a obrigação pecuniária, o responsável exime o contribuinte deste ônus, extinguindo, portanto, tanto a relação jurídica tributária, quanto o crédito tributário desta decorrente.

Deste modo, a atribuição da responsabilidade a um terceiro, exclui a responsabilidade do contribuinte ou atribui a este um caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da obrigação.

Seja qual for a modalidade de extinção da responsabilidade tributária (art. 156 do CTN), esta se extingue juntamente com o crédito tributário.

#### **4. Espécies**

Com relação às espécies de responsabilidade tributária existentes, ressalta-se que a doutrina não é unânime quanto à suas classificações, sendo que cada doutrinador traz denominações

particulares, sendo que a essência tratada não é diversa, havendo alterações apenas nas nomenclaturas utilizadas.

Adotando-se a classificação prevista no Código Tributário Nacional, no corpo dos arts. 129 a 138, verifica-se a presença da (i) Responsabilidade Tributária dos Sucessores; (ii) Responsabilidade Tributária de Terceiros e, por fim a (iii) Responsabilidade Tributária por Infrações.

A responsabilidade dos sucessores é vislumbrada nos dispositivos constantes nos arts. 130 a 133 do CTN, sendo dois os requisitos complementares para a sucessão do crédito tributário: i) extinção da PJ (art. 219 da Lei das S/A); e ii) continuidade das atividades por alguns dos ex-sócios ou pelo seu espólio (a pessoa que faleceu era sócia da sociedade extinta e a nova sociedade continuou exercendo a atividade).

Uma das questões atinentes a esta espécie de responsabilidade gira em torno do adquirente de imóvel com débitos tributários, onde haverá o desaparecimento do devedor primário - contribuinte – em virtude da ocorrência de fato novo.

Nestas hipóteses, a relação jurídico-tributária desloca-se do predecessor, ao adquirente do bem, tendo em vista que o imposto incidirá sobre o imóvel, ainda que alienado a um terceiro.

A despeito disto, os créditos tributários que tem como fato gerador, a propriedade, o domínio útil, ou a posse de certo bem, bem como as taxas e as contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa do adquirente, cabendo a este a responsabilidade pelo adimplemento dos débitos devidos.

Nestes casos, na maioria das vezes o adquirente não participou, tampouco tomou ciência da ocorrência do fato jurídico tributário, entretanto sua responsabilidade insurge-se devido à inobservância, ao tempo da aquisição do imóvel, da quitação pelo alienante, de todos os débitos tributários por ventura existentes até a data da efetivação do negócio jurídico.

O art. 131 do CTN prevê a responsabilidade pessoal dos sucessores, limitando-se ao montante que lhes tenha tocado na partilha ou adjudicação, excluindo-se, portanto a responsabilidade do contribuinte.

Já o art. 132 do CTN, assinala a responsabilidade pelos tributos devidos da pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, cisão, incorporação ou transformação, ate a data do ato.

Por fim, o art. 133 do mesmo diploma legal, disciplina a sucessão tributária nas hipóteses em que a pessoa natural ou jurídica adquire estabelecimento comercial, dando continuidade à

exploração da respectiva atividade, sendo que, nestes casos, o adquirente responde sozinho, não havendo que se falar em obrigação do alienante.

No que tange à outra espécie de responsabilidade prevista, a responsabilidade por infrações, o CTN em seus arts. 136 e 137, utiliza o sentido *latu* do termo responsabilidade, englobando a obrigação de toda e qualquer pessoa que, por ter praticado uma infração, deve se submeter às conseqüências sancionatórias previstas na lei.

Enquanto a regra geral do art. 136 do CTN explana que a caracterização da responsabilidade por infrações, independe da intenção do seu executor material, ou do responsável, bem como da constatação do evento danoso, o art. 137 do mesmo diploma legal, preceitua que para a responsabilidade pessoal do agente, a constatação da conduta dolosa por parte do infrator é imprescindível.

A responsabilidade pessoal do agente, descrita pelo 137, ocorrerá nas situações previstas e seus incisos, sendo taxativa suas hipóteses.

Assim entende-se que a mera ausência de pagamento de tributo não pode ser considerada como fato típico suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal do agente, já que a legislação não descreveu tal fato como crime ou contravenção praticada mediante dolo genérico ou específico.

Como se vê, o conceito de crime ou contravenção trazido pelo Código Penal, pressupõe uma conduta dolosa, não abrangendo as hipóteses de culpa, dolo genérico e ausência de intenção do agente, daí porque a simples inadimplência do pagamento de tributo não pode ser considerada como crime ou contravenção, passível da responsabilização pessoal.

Por fim, tem-se a última espécie de responsabilidade tributária, a responsabilidade de terceiros, prevista nos art. 134 e 135 do CTN.

Conforme disposição expressa do art. 134, um terceiro, taxativamente discriminado, irá responder solidariamente, nos atos em que intervier ou pelas omissões de que for responsável, sempre que houver a impossibilidade da exigência da obrigação principal pelo devedor.

Ante uma análise *ipsi literis* da letra da Lei, pode-se incorrer em grave erro: o art. 134 utiliza o termo “respondem solidariamente” dando a falsa impressão da responsabilidade solidária do terceiro, não havendo que se falar em benefício de ordem. Entretanto, ao iniciar o caput do artigo encontra-se a disposição “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento

da obrigação principal pelo contribuinte”, o que evidencia o caráter de subsidiariedade da obrigação.

Assim, é assegurado ao responsável o benefício de ordem, visto que somente poderá ser exigido deste, o adimplemento da obrigação principal, depois de constatada a impossibilidade de exigência do contribuinte.

Nesse sentido, percebe-se a necessidade de existência simultânea de duas condições caracterizadoras da responsabilidade de terceiros, a saber: (i) impossibilidade econômica do contribuinte satisfazer o débito e (ii) participação do terceiro nos atos que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido. De modo nenhum se pode concluir que os pais sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores. Nem que os tutores ou curadores sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados etc. É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade. (MACHADO, 2009, p. 158).

O parágrafo único do artigo sob análise faz uma ressalva explicitando que a responsabilidade de terceiros só irá se aplicar, no que tange às penalidades, às de caráter moratório. Nestes casos, as multas que punem o descumprimento da obrigação principal, são transferíveis para o responsável tributário. Já as multas que punem os deveres instrumentais, essas não são transferíveis.

Conforme já analisado em linhas anteriores, em sentido contrário do quando prevê para os casos da responsabilidade de terceiros, na responsabilidade prevista nos artigos. 131 a 133 do CTN, por não terem os sucessores, contribuído para a prática do ilícito gerador da multa, não respondem por esta. Ficam, portanto, obrigados apenas ao pagamento dos tributos devidos pelos sucedidos.

Noutro plano, no que diz respeito à responsabilidade pessoal de terceiros prevista no artigo 135 do CTN, objeto de análise no tópico precedente, não resta dúvida de que o fato instituidor da responsabilização dos sujeitos nele relacionados é ilícito e, por isso mesmo, estranho àquele acontecimento qualificado pelo legislador como fato tributário:

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

I. As pessoas referidas no artigo anterior;

II. Os mandatários, prepostos e empregados;

III. Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (grifo acrescido)

Note-se que, conforme se constata do caput do artigo ora transcrito, ao prescrever o enunciado normativo, o legislador denotou característica eminentemente sancionatória da norma sob análise, revelando certo *animus puniendi* ao infrator do ilícito ali previsto.

A fim de aprofundar-se sobre o tema objeto do presente artigo, analisando-se as hipóteses e os requisitos necessários para a aplicação do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, “Responsabilidade Tributária dos Administradores”, dedicar-se-á tópico exclusivo para tal análise.

## **5. Responsabilidade Tributária do Diretor. Análise do art. 135, inciso III do CTN**

Diante da problemática do redirecionamento da execução fiscal contra a pessoa física do sócio-administrador, por débitos contraídos pela respectiva pessoa jurídica, cumpre esclarecer todas as previsões insertas art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

É cediço que o patrimônio dos sócios e acionistas não se comunica com o patrimônio de suas respectivas sociedades, ante a personificação destas.

Entretanto, tal separação patrimonial não é absoluta, existindo casos excepcionais em que a prática de certos atos culposos ou dolosos implica na responsabilidade pessoal dos administradores, terceiros estranhos ao fato jurídico, mas não á obrigação tributária.

Imperioso destacar a diferença existente entre os atos de gestão empresarial praticados de forma lícita e os atos de gestão praticados de forma ilícita. Os primeiros, dizem respeito ao exercício regular da sociedade, em que se almeja alcançar objetivos sociais, obrigando, apenas, a própria sociedade. Já os últimos, são praticados pela pessoa física do administrador,

obrigando-o pessoalmente. Nestes casos, a respectiva sociedade e todo seu patrimônio, ficam isentos, a princípio<sup>5</sup>, de qualquer responsabilização.

Assim, o ato ilícito irá se configurar sempre que uma conduta humana voluntária tiver sido a causadora de uma infração, a qual entende ser toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais. E é neste cenário que surgirá a responsabilidade tributária do sócio-administrador da pessoa jurídica.

O art. 135 do CTN, em seu *caput*, contempla a responsabilidade tributária decorrente da prática de atos ilícitos, tais quais (i) excesso de poder, (ii) infração de lei (iii) contrato social, ou estatutos.

Nestes casos, mesmo sendo a obrigação tributária decorrente da prática de atos considerados como ilícitos, não haverá afronta ao art. 3º do CTN, o qual prevê expressamente que a obrigação tributária decorrerá sempre de atos lícitos.

Isto porque, a infração a que trata do art. 135 não diz respeito ao fato jurídico tributário – que é sempre lícito – mas sim, à decisão de sua prática (*animus* em cometer o ilícito), em que o administrador atue com excesso de poderes, contrarie a lei, o contrato social ou o estatuto da sociedade, na qual faz parte.

Como visto, o ilícito irá ocorrer em momento antecedente à efetivação do evento tributário. Daí porque é fácil de se concluir que a simples falta de pagamento de tributo não é condição necessária para a responsabilidade do administrador.

## **5.1 Elemento Pessoal da Norma de Responsabilidade**

No que tange ao elemento pessoal da norma de responsabilidade, tem-se a presença do executor material, partícipe ou mandante da infração que resultou na prática do fato jurídico tributário.

---

<sup>5</sup> O administrador que age com excesso de poder, infração a lei, contrato social ou estatuto, respondendo pessoalmente pelos débitos tributários advindos da prática de tais ilícitos, terá, ainda assim, direito de regresso contra a pessoa jurídica, apenas no que diz respeito ao principal, ficando as multas e demais penalidades pecuniárias, sob sua inteira responsabilidade.

É, portanto, o administrador da sociedade, podendo ser sócio, acionista, diretor, gerente ou representante, desde que possua poderes para decidir sobre a realização do fato jurídico e que tenha assistido a sua prática (FERRAGUT, 2005, p.124).

Sobre o tema, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em parecer nº 55/2009, publicado em 14 de janeiro de 2009, dispôs:

O inciso III do artigo citado trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas. É preciso destacar, desde já, que o fundamento da responsabilização dessas pessoas que detêm poderes de gerência não é sua qualidade de sócio. Assim, o responsável tanto pode ser um “sócio-gerente” – expressão consagrada na jurisprudência – como pode ser um mero diretor contratado. Repetimos: não é sua condição de sócio que determinará sua responsabilidade. Por isso, entendemos ser equivocado afirmar que a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN seja exceção ao chamado “princípio da entidade”, que prega a separação patrimonial entre a sociedade e os sócios. Não é caso de desconsideração da personalidade jurídica. Trata-se, isto sim, de responsabilidade surgida direta e pessoalmente (“pessoalmente responsáveis”) contra aquelas pessoas ali previstas que cometerem aqueles atos lá descritos”.

Observe-se que, a simples condição de sócio não implica em responsabilidade tributária, visto que, nos termos do art. 135, inciso III, o que gera a responsabilização do terceiro, é sua condição de administrador de bens alheios. Daí o porquê da utilização da expressão “diretores, gerentes ou representantes” e não “sócio”.

Em diversas oportunidades o Superior Tribunal de Justiça se posicionou nesse mesmo sentido. Veja-se:

TRIBUTÁRIO - SOCIEDADE LIMITADA - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA PESSOA JURÍDICA (CTN, ART. 173, III).

I - O sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (Código Civil, Art. 20). Um não responde pelas obrigações da outra.

II - Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dívidas da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital ainda não realizado. (Dec. 3.708/1919 - Art. 9º). Ela desaparece, tão logo se integralize o capital.

**III - O CTN, no inciso III do Art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas ao gerente, diretor ou equivalente. Assim, sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência.**

IV - Quando o gerente abandona a sociedade, sem honrar-lhe o débito fiscal, é responsável, não pelo simples atraso de pagamento. A ilicitude que o torna solidário é a dissolução irregular da pessoa jurídica.

V - A circunstância de a sociedade estar em débito com obrigações fiscais não autoriza o Estado a recusar certidão negativa aos sócios da pessoa jurídica.

VI - Na execução fiscal, contra sociedade por cotas de responsabilidade limitada, incidência de penhora no patrimônio de sócio-gerente pressupõe a verificação de que a pessoa jurídica não dispõe de bens suficientes para garantir a execução. De qualquer modo, o sócio-gerente deve ser citado em nome próprio e sua responsabilidade pela dívida da pessoa jurídica há que ser demonstrada em arrazoado claro, de modo a propiciar ampla defesa. O (STJ, Recurso Especial nº 141.516-SC (97/0051618-0), Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgamento em 17.09.1998, DJU, 30.11.1998, p.55). (grifo acrescido).<sup>6</sup>

Como visto a responsabilidade imputada com base no artigo 135, inciso III do CTN, é dos “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”, não sendo a qualidade de sócio, pré-requisito para a aplicação da responsabilidade tributária ora apreciada.

Nesse sentido, tem-se que, a responsabilidade com escopo na qualidade de sócio da pessoa jurídica, encontra-se disciplinada no artigo 134 do CTN, já analisado em linhas alhures, enquanto a responsabilidade com supedâneo na condição de gerente, administrador, encontra respaldo no artigo sob análise.

Outrossim, além da necessidade de comprovação da participação consciente do administrador, em atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, que acarrete o inadimplemento do tributo, há, também, a necessidade de comprovação do efetivo exercício de gerência ao tempo do surgimento da obrigação tributária. Porquanto, o sócio-administrador não pode ser responsabilizado por débitos anteriores ou posteriores ao seu ingresso ou administração da sociedade.

---

<sup>6</sup> Conforme já esposado em linhas anteriores, de forma diversa do quanto previsto no Acórdão supra, diante de uma interpretação literal da letra de Lei, adotou-se a natureza da responsabilidade por ora analisada, como sendo exclusiva, pessoal, e não solidária. Entretanto, nos capítulos seguintes as diversas naturezas, bem como suas correntes, serão objeto de estudo.

Conforme se vê, tal responsabilidade refere-se, exclusivamente, ao período em que o administrador tenha efetivamente exercido a função de gerência na sociedade.

Assim, responderá pessoalmente com bens próprios, pelos débitos tributários decorrentes da má gestão, apenas no que se refere ao período em que exerceu a função de administração da empresa.

Neste diapasão, considerando o sócio que não exerça a função de gerência, gestão, de uma sociedade, sendo mero acionista, por exemplo, não irá responder pessoalmente pelos débitos tributários da pessoa jurídica.

## **5.2 Requisitos**

Ultrapassado o tópico referente ao elemento pessoal da norma de responsabilidade prevista no art. 135, III do CTN, qual seja, o administrador dos bens de determinada sociedade, pretende-se tecer considerações de grande relevância a teor dos requisitos necessários para o redirecionamento da execução fiscal.

### **5.2.1 Dolo**

A ocorrência de uma infração - ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais – é condição necessária para o surgimento da responsabilidade tributária do administrador, entretanto não é condição suficiente.

Isso porque, a conduta do agente causador da infração, ilícito tributário, é imprescindível para a caracterização do fato típico e antijurídico delineado no artigo 135 do CTN. Esta conduta deverá ser necessariamente dolosa.

O Código Civil vigente, tal qual o Código Tributário, não preceituam o conceito de dolo, entretanto, o Código Penal o faz em seu artigo 18, inciso I<sup>7</sup>, ao definir o crime como doloso como aquele em que “o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo”.

---

<sup>7</sup> Art. 18 - Diz-se o crime:

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo (Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984).

Nesse sentido, o dolo pode ser visto como a vontade consciente na prática de determinada conduta ilícita, por agente detentor de *animus* na sua realização.

Para caracterização da responsabilidade tributária do sócio-administrador, vê-se necessário a vontade do agente de praticar determinado ato, aliado à vontade de produção de determinado fim. Assim, embora o resultado não seja imperioso para o aperfeiçoamento do tipo, a intenção em atingi-lo é indispensável.

Seguindo a mesma linha de entendimento, o Supremo Tribunal Federal se posicionou:

EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO DE SÓCIO-GERENTE  
– FALTA DE COMPROVAÇÃO DA PRÁTICA DE ATOS COM  
EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI.

De acordo com o artigo 135 do Código Tributário Nacional, o sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade **se ficar provado que agiu com dolo ou fraude**. O mero inadimplemento tributário não enseja o redirecionamento da execução fiscal. Precedentes.

Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag 696047/BA, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, DJe 28.11.2008) (grifos acrescidos).

Assim, infere-se, pois, que o sócio-administrador responderá pelos débitos fiscais referentes ao período em que exerceu a administração da sociedade, apenas se ficar comprovado que agiu com dolo ou fraude.

A responsabilidade em questão, nasce, somente, se o administrador agir intencionalmente, com o *animus* de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.

Deste modo, deixar de pagar determinado tributo não é considerado como dolo específico, necessário para a caracterização da responsabilidade tributária, entretanto deixar de pagá-lo com a finalidade de distribuir dividendos, sim.

Nesse sentido, o administrador jamais poderá ser responsabilizado, com base no artigo 135 do CTN, por ato não doloso. Deve-se ressaltar a imprescindibilidade da intenção em fraudar, agir de má-fé ou de prejudicar terceiros.

Outro ponto nodal a ser constatado cinge-se na possibilidade ou não do agente em agir de forma diversa da adotada. Caso inexista a opção em evitar a infração, inexistente também o animus configurador da responsabilidade, não podendo o agente ser apenado<sup>8</sup>.

## **5.2.2 Fraude**

São considerados atos fraudulentos praticados pelo responsável tributário e capazes de ensejar no redirecionamento da execução fiscal, (i) o Excesso de Poder, (ii) a Infração de Lei e, (iii) a Infração ao Contrato Social ou Estatuto.

### **5.2.2.1 Excesso de Poder**

O sócio da pessoa jurídica, investido de poderes de gestão, deve agir sempre dentro dos limites de sua administração, visando alcançar os fins sociais aos quais a sociedade se destina.

Assim, sempre que praticar atos extrapolando o contrato social ou o estatuto da empresa estará cometendo excesso de poderes.

Isso porque os diretores e gerentes das pessoas jurídicas auferem poderes do próprio ato constitutivo da empresa. O contrato social ou estatuto confere e limita os poderes dos sócios, gerentes, diretores e representantes.

Deste modo, um ato praticado com excesso de poderes é, na verdade, antes de tudo, uma infração aos instrumentos que aferiram e delimitaram os poderes, que são o contrato social ou estatuto.

Nessa seara, observe-se que referido ato deverá tipificar-se como “além do autorizado” em tais instrumentos, sob pena de se incorrer em “infração de lei ou estatuto, embora também considerado como hipótese de ilícito tributário.

Por fim, cumpre ressaltar que o excesso de poderes restará configurado sempre que um sujeito, com poderes de gestão perante a sociedade, agir em desconformidade com os fins que a pessoa jurídica se destina, atuando dolosamente fora dos limites previstos no contrato social ou estatuto.

---

<sup>8</sup> À exceção de quando o administrador provoca intencionalmente a impossibilidade de opção, com a finalidade de beneficiar-se do ilícito praticado escusando-se da responsabilidade pessoal.

### 5.2.2.2 Infração de Lei

No ponto sob análise, a responsabilidade tributária pessoal do sócio-administrador decorrerá da prática dolosa, de certos atos, em contrariedade à legislação.

Cabe ressaltar os limites para aplicação do artigo 135, inciso III do CTN, tendo em vista a necessidade de se proceder a ressalvas ao termo legislação, bem como à discriminação dos atos passíveis de responsabilização pessoal.

Nessa linha de intelecção, não é crível aceitar que a prática de qualquer ato contrário à Lei seja passível de responsabilidade exclusiva do sócio-administrador, mesmo porque, se assim o fosse, não haveria que se falar em separação patrimonial e autonomia da personalidade jurídica.

Deste modo, a devolução de um cheque sem fundos ou a aplicação de uma multa de trânsito, por exemplo, não enseja a responsabilidade pessoal do sócio-administrador, tendo em vista a separação da personalidade da pessoa jurídica e da pessoa física que integra a respectiva sociedade.

Seguindo estas premissas, Maria Rita Ferragut (2005, p.129) entende que, para fins de aplicação do art. 135 do CTN é necessário que o administrador da sociedade viole alguma das leis que regem as ações da empresa, ou seja, viole uma *“proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implique na ocorrência dos fatos jurídicos tributários”*.

Ponto de dissonância doutrinário e jurisprudencial cinge-se nas hipóteses em que a sociedade empresária deixa de pagar determinado tributo, havendo divergência quanto à configuração ou não de infração de lei passível de responsabilização exclusiva do sócio-gerente. Entende-se que não.

Aqui, defende-se a tese em que o mero inadimplemento tributário não configura infração de lei para fins de aplicação do art. 135 do CTN, adotando-se três motivos balizadores:

O primeiro motivo fundamenta-se no princípio da estrita legalidade.

Isso porque a ausência de pagamento de tributo não se encontra tipificada em lei como fato jurídico suficiente para responsabilidade do sócio-gerente. Tanto o artigo 135 do CTN, quanto

a legislação ordinária, não prescrevem expressamente a inadimplência como fator hábil para desencadear a relação jurídica sancionatória, instituidora da responsabilidade exclusiva. Daí porque se entende que tal cobrança possuiria caráter meramente confiscatório.

No que tange ao segundo motivo tem-se que a infração de lei deve ser identificada em momento anterior à ausência de pagamento de tributo, sendo este mera consequência daquele.

Por fim, o terceiro motivo refere-se à obrigação da sociedade que praticou o fato jurídico tributário em adimplir, com patrimônio próprio, os débitos tributários porventura existentes. Será parte de sua riqueza, e somente esta, que deverá ser entregue aos cofres públicos.

Nestes casos, a hipótese de inadimplência pela pessoa jurídica gera, tão somente, a obrigação do contribuinte de pagar o tributo, acrescido das respectivas penalidades, não sendo capaz de ensejar, por si só, a responsabilidade tributária do administrador.

Noutro aspecto, no que tange aos posicionamentos jurisprudências a despeito do tema, verifica-se que as decisões não são uníssonas.

Em um primeiro momento a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça inclinava-se para o fato em que o simples inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade seria suficiente para imputação de responsabilidade ao sócio-gerente. Entendia, assim, pela **responsabilidade objetiva**, não sendo necessário para sua caracterização, a comprovação do dolo, excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatuto. Bastava a verificação do não pagamento de tributo para a caracterização da responsabilidade pessoal do administrador com o consequente redirecionamento da execução fiscal.

Entretanto, em uma segunda fase, em posicionamento diverso, o STJ vem defendendo a tese já adotada pela doutrina, a teor da **responsabilidade subjetiva**.

Diante da atual inteligência, os sujeitos descritos no inciso III do artigo 135 do CTN, apenas respondem com seu patrimônio pessoal pelos débitos tributários da pessoa jurídica, caso reste comprovado que agiram dolosamente com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos. Nestes casos, a jurisprudência passou a entender a necessidade da prova do ato ilícito e doloso, cabendo este ônus, exclusivamente ao credor público<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> No que tange ao *ônus probandi*, a jurisprudência vem entendendo que diante de uma execução fiscal fundada em Certidão da Dívida Ativa que conste, desde o início, o nome do sócio, diretor ou gerente ao lado do nome da pessoa jurídica, compete aos primeiros provar que não realizaram qualquer dos pressupostos para sua responsabilização pessoal, visto que a CDA goza de presunção de liquidez e certeza.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

[...]

4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. (Embargos de Divergência em Resp. no 174.532-PR, Rel. Min. José Delgado, DJ 20/08/2001).

Nos dias atuais não paira mais discussões sobre o tema, sendo pacífica tanto a doutrina quanto a jurisprudência.

Ademais, cumpre consignar que a Súmula 430 do STJ dispõe que “*o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*”.

Assim, pode-se facilmente atestar que o mero não recolhimento de tributo não configura infração de lei para o fim do disposto no inciso III do art. 135 do CTN, visto que a responsabilidade tributária somente se justifica quando o dever jurídico tributário surge em razão da atuação ilegal de qualquer das pessoas elencadas nesse dispositivo legal. Ademais não é crível aceitar a presunção de dolo do sócio-gerente apenas por deixar de pagar certo crédito tributário.

### **5.2.2.3 Infração de Contrato Social ou Estatuto**

A infração aqui mencionada e verificada pelo desrespeito a disposições expressas constantes nos instrumentos societários, que ensejam o nascimento da relação jurídica tributária.

Sempre que agir dolosamente, infringindo o contrato social ou estatuto, o administrador da sociedade, responderá pessoalmente pelos débitos advindos desta prática ilícita.

Tais instrumentos compõem os atos constitutivos das sociedades, tratadas pelo Código Civil, em especial no artigo 997<sup>10</sup> e legislação comercial.

A exemplo da ilação tem-se a alienação desautorizada de ativo fixo da sociedade, dissolução irregular ou até mesmo, eventual modificação do contrato social sem a anuência de todos os sócios. Nestes casos, em que pese serem evitáveis tais situações, o sócio-gerente conhece seus deveres e obrigações, mas deixa de cumpri-las ou cumpre irregularmente, ensejando conseqüências fiscais.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que a dissolução irregular de sociedade constitui prática ilícita por parte do administrador, infringido, por conseqüência, o contrato social ou estatuto. Nestes casos, entende-se por cabível o redirecionamento fiscal contra aquele, desde que devidamente comprovado o ato doloso.

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

---

<sup>10</sup> Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas;

II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;

III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;

V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Parágrafo único. É ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

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 sabido, 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. (AgRg no Ag 1067704/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 01/07/2009). (grifo acrescido).

Após muito debate, a Fazenda obteve êxito junto ao Superior Tribunal de Justiça, o qual, em 13/05/2010, disponibilizou a Súmula nº 435, que dispõe: *“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”*.

A dissolução irregular da sociedade, por caracterizar infração ao contrato social ou estatuto, é fato legitimador do redirecionamento da execução fiscal contra sócio.

De acordo com o entendimento então sumulado, a referida dissolução pode ser presumida, por exemplo, no bojo de uma execução fiscal, quando lavrado auto de constatação atestando que a empresa executada não mais exerce suas atividades em seu domicílio fiscal e sem que

houvesse a comunicação aos órgãos competentes. A certidão em comento daria ensejo ao redirecionamento da execução fiscal.

Impõe ressaltar, outrossim, que a Súmula 435 do STJ não trata de presunção absoluta, a qual inadmite prova em contrário. Trata-se, em verdade de presunção relativa, a qual poderá ser afastada pela empresa executada no momento processual pertinente.

Ante o exposto, conclui-se que o desrespeito intencional, aos instrumentos societários, constitui ato passível de responsabilização tributária, uma vez que tem como consequência o nascimento da relação jurídica.

## **6. Redirecionamento da Execução Fiscal. Pontos Controvertidos**

Redirecionamento é o ato pelo qual o Fisco, insere no pólo passivo da execução fiscal, terceiro estranho à referida ação, tal qual à obrigação tributária nela inserida.

No caso em comento, analisa-se a hipótese de execução fiscal movida em face da sociedade que não detém patrimônio jurídico para adimplir com os respectivos débitos tributários, sofrendo, conseqüentemente, o redirecionamento contra o sócio-administrador.

Em quase todas as situações, a Fazenda Pública redireciona a execução contra determinado sujeito que, inicialmente, nunca esteve naquela situação e que sequer fora mencionado no título executivo, qual seja a certidão de dívida ativa.

Este procedimento é dotado de irregularidades e atecnias jurídicas.

A existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas não suficiente.

Conforme já explanado em linhas alhures, a presença do dolo é imprescindível para a identificação do fato típico e antijurídico, previsto no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

Isso porque, consoante os princípios do não-confisco e da propriedade, acrescido da separação das personalidades, é vedado que o sócio-administrador ou demais sujeitos que exerçam poder de gerencia, sejam responsabilizados pessoalmente por ato não praticado mediante condutas dolosas. Ou seja, a intenção em fraudar, infringir ou agir de má-fé em detrimento da sociedade é indispensável.

Com efeito, nos termos da legislação pátria, boa doutrina e jurisprudência dominante, o acionista da pessoa jurídica não poderá ser incluído no bojo da execução fiscal sem que haja processo administrativo pressuposto, onde fosse garantido o direito a ampla defesa e contraditório e, principalmente, sem que restasse comprovada a existência da prática dolosa da infração.

Sobre o tema, preleciona WAGNER BALERA:

[...] Como apurar a responsabilidade desse administrador? Parece-me que a responsabilidade deve ser apurada no processo administrativo fiscal. No processo administrativo fiscal é que vai aparecer essa questão jurídica da ilicitude: infração à lei ou excesso de poderes. Isso vai aparecer no bojo do levantamento dessa questão. Então, é para o processo fiscal que deve ser chamado o responsável para apresentar suas razões. É preciso, por conseguinte, que haja o contraditório no processo administrativo fiscal por sobre aquele que vai ser chamado a cumprir, no lugar do contribuinte, a obrigação.

Esta me parece que é uma coisa que podemos avançar um pouco na compreensão do assunto, porque muito se discute: “bom, o responsável não é chamado a participar do processo tributário e depois vai pagar a conta? Isso não certo! Deveria primeiro ser apurada a responsabilidade dele para que depois ele viesse e pagasse a conta”. Não. Parece-me que ele deve ser chamado no próprio processo fiscal, já que ali se define a responsabilidade; deve ser para o processo fiscal que deve ser remetida a figura do responsável, para ali litigar com o Fisco. (Cf. Responsabilidade dos Administradores, in Revista de Direito Tributário nº 81, p. 140)

Assim, é possível concluir que redirecionar a execução fiscal contra o sócio da pessoa jurídica sem observância dos requisitos legais e inexistente processo administrativo pressuposto, onde restasse configurada a conduta dolosa e fraudulenta, viola, sobretudo, o devido processo legal, constitucionalmente assegurado ao suposto responsável.

O redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-administradores da empresa não pode suprimir a oportunidade de defesa administrativa, mesmo porque o momento adequado para a apuração do ilícito tributário e do ato doloso é quando da instrução administrativa pela Fazenda Pública.

Merece destaque, ainda, o fato de que existe uma única hipótese na qual os sócios ou representantes-legais podem ser citados no bojo da Execução Fiscal: para comparecer em juízo informando o paradeiro da empresa e oferecendo os bens desta à penhora. É dizer, o sócio ou o representante legal compareceriam em juízo para representar a empresa Executada perante o Poder Judiciário, mas não como litisconsortes passivos.

Sobre o assunto em questão, é imperioso colacionarmos, uma vez mais, as magistrais lições de RENATO LOPES BECHO:

[...] Quando muito, admitir-se-ia, na hipótese de não localizar a empresa, a citação do indigitado administrador, em nome da pessoa jurídica, mas não para pagar o tributo ou oferecer bens à penhora com seu patrimônio. Seria para fazê-lo com o patrimônio da empresa, inclusive informando o seu (da empresa) paradeiro. Nesse caso, o administrador não passou a compor o pólo passivo da execução fiscal, que se manteve no contribuinte e devedor originário.

[...] Entendemos, por isso, que o disposto no artigo 135 do Código Tributário Nacional não vai até a penhora de bens pessoais, mas até a citação do administrador, em nome da empresa, para vir a juízo responder pela sociedade, em nome desta. (...)

Outrossim, insta salientar que o administrador não poderá ser incluído na execução fiscal se seu nome não constar da certidão de dívida ativa, pois um dos requisitos da CDA é a indicação precisa do devedor e dos co-responsáveis, sob pena de nulidade da inscrição e da ação de cobrança dela decorrente. Deixar de reconhecer essa nulidade viola, igualmente, o devido processo legal, constitucionalmente assegurado ao responsável.

Nesse sentido, em observância ao quanto dispõe os arts. 202 e 203 do Código Tributário Nacional, preleciona Humberto Theodoro Junior:

Sendo a execução fiscal regulada pela Lei. 6830 puro procedimento executivo, continua, a meu ver, inadmissível, em feito da espécie, pretender a Fazenda o accertamento de responsabilidades de terceiros coobrigados que não figuraram no processo administrativo e contra quem não se formou o título executivo, que é a Certidão de Dívida Ativa.

Noutro plano, dispõe a Súmula 392 do STJ:

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

Assim, pode-se concluir que, tendo em vista que a alteração do polo passivo da CDA não é permitida, posto que não configura erro formal ou material, para o redirecionamento da execução fiscal, imperioso restar comprovado, no bojo do processo administrativo, os atos dolosos e contrários praticados pelo sócio-administrador.

O redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-administradores da pessoa jurídica deve ser visto como último recurso, uma vez que este procedimento suprime a oportunidade de defesa administrativa do responsável.

Nesse sentido, faz-se imprescindível uma efetiva apuração acerca da existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto, no processo administrativo, uma vez que somente assim será atendido o direito constitucional do contraditório e ampla defesa.

## **7. Conclusão**

Diante de todo o quanto exposto no presente trabalho, pode-se extrair as seguintes conclusões:

1. Com relação à análise do art. 121 do Código Tributário Nacional, verifica-se a presença de duas espécies de sujeito passivo da obrigação, o contribuinte e o responsável.

Por contribuinte, entende-se ser o sujeito que, cumulativamente, realizou o fato jurídico tributário e encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. É aquele que realiza a materialidade descrita na regra-matriz de incidência tributária.

Já o responsável, é o sujeito que embora não tenha relação direta e pessoal com o fato, é eleito pela lei para satisfazer a obrigação tributária. Sua conceituação decorre do critério de exclusão, visto que será denominado responsável todo aquele que não se enquadrar no conceito jurídico de contribuinte.

2. A presença do responsável do polo passivo da obrigação tributária, ocupado via de regra pelo contribuinte, ocorrerá, tão somente, quando houver imposição legislativa nesse sentido, traduzindo uma “modificação subjetiva no polo passivo da relação obrigacional”. Assim, o

legislador poderá imputar o dever de pagar tributo a sujeito diverso daquele que realizou a materialidade do fato jurídico tributário, sempre que restar assegurado que a carga financeira da tributação venha a repercutir sobre a manifestação de riqueza que lhe deu causa.

3. Com relação à natureza da norma de responsabilidade prevista no art. 135 do CTN, defende-se a natureza diversa da tributária, uma vez que a norma identificadora da relação jurídica que denota a figura do responsável, não será impositiva de imposto, tampouco impositiva tributária.

A presente conclusão encontra fundamento na tese de que a responsabilidade tributária ora analisada decorre de uma norma primária de natureza punitiva, sendo que tal norma também não conta com a natureza tributária. Para as relações jurídico-formais estatuídas pelo inciso III do art. 135 o CTN, será imposto um dever de caráter punitivo, onde a norma que afeta o responsável tem natureza de pena (punição) administrativa, daí porque não pode ser entendida como tributária, sob pena de ofender, inclusive o art. 3º do CTN. Assim, o vínculo existente entre o responsável e o fato jurídico tributário, será de caráter eminentemente sancionatório, sendo a relação jurídica decorrente, de cunho obrigacional e de índole de sanção administrativa.

4. No que tange às espécies de responsabilidades previstas nos art. 128 a 138 do CTN, em que pese as divergências conceituais trazidas pela doutrina, adotamos a classificação que admite a existência de três espécies distintas de responsabilidade, (i) Responsabilidade dos Sucessores, (ii) Responsabilidade de Terceiros e (iii) Responsabilidade por Infrações.

O art. 135, *caput* do CTN, contempla a responsabilidade tributária decorrente da prática de atos ilícitos, tais quais (i) excesso de poder; (ii) infração de lei, (iii) infração de contrato social e estatutos. Como visto, a possibilidade de imputação da responsabilização pessoal do sócio-administrador depende, entre outros, da prática de tais ilícitos. Via de regra, pelo princípio da separação patrimonial, o patrimônio dos sócios não se comunica com o patrimônio de sua sociedade. Como se sabe a separação patrimonial não é absoluta, havendo casos em que os sócios das empresas se responsabilizarão pelas dívidas daquela, inclusive as de natureza fiscal.

5. A infração do contrato social ou estatuto é verificada sempre que houver, por parte dos administradores da pessoa jurídica, desrespeito a alguma disposição expressa nestes instrumentos societários, tendo por consequência, o nascimento de uma obrigação tributária.

6. No que tange à ausência de pagamento de tributo, a doutrina e jurisprudência divergem sobre a configuração ou não de infração de lei.

Aqui, defende-se a tese de que o mero inadimplemento tributário por parte da sociedade não é capaz de denotar infração à lei pelos seus dirigentes, posto que ausente a conduta ilícita voluntária ou intencional.

7. Assim, não é a mera condição de sócio que enseja a aplicação do artigo 135, para responsabilizá-los pessoalmente pelos débitos tributários da pessoa jurídica. O próprio arresto faz menção, no seu inciso III, às figuras dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, ou seja, aqueles sujeitos que tem o poder de gestão.

Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que a responsabilidade prevista no art. 135, III do CTN decorre da condição de administrador de bens alheios e não da condição de sócio.

8. Deverá ser analisada, sobretudo, a presença do dolo, ou seja, *animus* na prática do ilícito, elemento caracterizador do tipo e de indispensável comprovação.

9. No que concerne à classificação dos tipos de responsabilidade, identifica-se a (i) responsabilidade solidária, (ii) responsabilidade subsidiária e a (iii) responsabilidade pessoal ou exclusiva. Em que pese as divergências encontradas, o presente estudo filia-se a tese da responsabilidade prevista no art. 135, inciso III do CTN, ser pessoal, ou seja, exclusiva do sócio-administrador. Isso porque, diante da prática do ilícito, o terceiro deverá assumir individualmente as consequências advindas do ato por si praticado. Defende-se, ainda, o direito de regresso contra a pessoa jurídica apenas no que diz respeito à obrigação principal que deixou de ser cumprida temporaneamente, cabendo ao administrador arcar com o adimplemento das multas e penalidades pecuniárias.

10. O redirecionamento da execução fiscal deve ser visto como medida excepcional, devendo, ainda, observar o direito de defesa dos executados. Na prática, o Fisco tem inobservado os requisitos constantes no art. 135 do CTN, redirecionando, de plano, a execução fiscal contra o sócio da pessoa jurídica. Não é demais lembrar que este terceiro não pode ser incluído no polo passivo da execução fiscal sem que seu nome conste na CDA.

11. Seguindo o entendimento da Súmula 392 do STJ, pode-se concluir que, tendo em vista que a alteração do polo passivo da CDA não é possível, posto que não configura erro formal ou material, para o redirecionamento da execução fiscal, imperioso restar comprovado, no bojo do processo administrativo, os atos dolosos e contrários praticados pelo sócio-

administrador. No que tange ao ônus da prova, esse é de incumbência do Fisco, consoante reiterada jurisprudência.

12. Nesse sentido, conclui-se que o redirecionamento da execução fiscal é medida excepcional que, quando utilizada, deverá observar os pressupostos e requisitos insertos no art. 135 do CTN. Ademais, o direito a ampla defesa e contraditório deverão restar assegurados, sendo imprescindível a existência de processo administrativo pressuposto, a fim de apurar a prática dolosa pelo administrador da pessoa jurídica. Por fim, a Fazenda Pública não pode se utilizar arbitrariamente dessa previsão legal, sobretudo para garantir irrestritamente o adimplemento de eventual crédito tributário. O princípio da separação patrimonial deverá ser analisado e sopesado com cautela, a fim de não permitir constrição indevida de patrimônio.

## REFERÊNCIAS

5. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
6. BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Ed. Dialética, 2000.
7. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª. Ed. São Paulo: Noeses, 2007.
8. CANAZARO, Fábio. **A Responsabilidade Tributária dos Sócios e dos dirigentes em Relação ao Passivo Tributário da Sociedade Cooperativa**. Revista Dialética de Direito Tributário n 145, p. 23 a 35.
9. DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.
10. FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, 1ª ed., São Paulo – SP, Editora Noeses, 2005.
11. HOFFMANN, Daniel Augusto. **Responsabilidade tributária. O art. 135 do Código Tributário Nacional e sua real hipótese de incidência**. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 59, out. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3288>>. Acesso em: 06 abr. 2009.
12. JUNIOR, Humberto Theodoro. **Lei de Execução Fiscal**. 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007.
13. Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, de 14/01/2009.
14. SACRAMENTO, Matheus Moraes. **A Relação entre a Inclusão do Responsável no Pólo Passivo da Execução Fiscal e a Certidão de Dívida Ativa**. Revista Dialética de Direito Tributário n 145, p. 86 a 98.
15. SOUZA, Hamilton Dias de, e Hugo FUNARO. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores**. Revista Dialética de Direito Tributário n 137, p. 38 a 64.
16. STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.074.497-SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma.

17. STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 638.326-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma.
18. ZANON, André Santos. **A responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III do código tributário nacional e a mora no pagamento dos tributos.** GET-ES estudos tributários. Disponível em: <[http://br.geocities.com/get\\_es/get\\_es/artigos/resp\\_zanonII.htm](http://br.geocities.com/get_es/get_es/artigos/resp_zanonII.htm)>. Acesso em: 06 abr. 2009.