



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL NA PESSOA DO SÓCIO

Maria Luiza Pinto

Rio de Janeiro  
2018

MARIA LUIZA PINTO

REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL NA PESSOA DO SÓCIO

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Néli L. C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

## REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL NA PESSOA DO SÓCIO

Maria Luiza Pinto

Graduada em Direito pela Universidade Estácio de Sá. Pós-graduada em Processo Civil pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.

**Resumo** – O instituto do redirecionamento da execução na pessoa do sócio gerente foi incorporado pelo ordenamento jurídico vigente no inciso III do art. 135 do CTN, e por ser extremamente efetivo ao processo de cobrança executiva promovido pela fazenda pública, é alvo de constante debate pela doutrina e jurisprudência. O presente artigo científico procura discernir a natureza jurídica do instituto com o objetivo de facilitar a compreensão de sua execução na prática jurídica, bem como confirmar a desnecessidade de instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. Assim, a partir do enfrentamento dessas questões, poder-se-á concluir que o redirecionamento encerra verdadeira hipótese de substituição tributária, e além de ser extremamente simples, permite que em casos como o da dissolução irregular de empresas, a falta de comunicação do encerramento, não seja empecilho ao fisco para obter o ressarcimento ao erário de débitos fiscais existentes, na data do encerramento efetivo das atividades.

**Palavras-chave** – Direito Tributário. Execução Fiscal. Redirecionamento.

**Sumário** – Introdução 1. O redirecionamento da execução fiscal e a controvérsia acerca da natureza jurídica da responsabilidade atribuída ao sócio gerente que agiu com excesso de poderes. 2 Das hipóteses de responsabilização do sócio: atos praticados com excesso de poderes; infração da lei, contrato social ou estatutos e dissolução irregular. Uma interpretação que impede o redirecionamento em caso de mero inadimplemento. 3 Da desnecessidade de instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e o respeito aos princípios da ampla defesa e contraditório e contraditório no redirecionamento da execução fiscal. Conclusão. Referências.

### INTRODUÇÃO

O trabalho apresentado pretende demonstrar as hipóteses legais em que é permitido aplicar o redirecionamento da execução fiscal. Também discorrerá acerca da interpretação extensiva que a jurisprudência realiza ao considerar a dissolução irregular da sociedade como uma outra hipótese de cabimento do instituto. Por fim, pretende-se afastar a necessidade do prévio incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, quando sobrevindo os requisitos específicos para o redirecionamento. Porquanto busca-se conferir uma interpretação sistemática da intenção do legislador ao prever um instituto inovador no ordenamento jurídico.

O redirecionamento da execução fiscal na pessoa do sócio administrador é um instituto previsto no inciso III do Art. 135 da Lei nº 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN),

inserida no ordenamento jurídico com status de complementar. Este dispositivo permite o atingimento dos bens da pessoa do sócio/administrador sem a necessidade de realização da desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, na qual foram praticados atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

A aplicação do instituto tal como previsto no CTN, ao dispensar a observância do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, permite o encurtamento de um procedimento moroso que, por vezes, contribui para o insucesso na responsabilização dos sócios que agem com dolo, sob o manto da proteção do patrimônio pessoal destes escudado na pessoa jurídica da sociedade.

Neste sentido, tem-se que a imposição legal do art. 135, inciso III do CTN, ao permitir o redirecionamento, suprime a necessidade de suspensão processual do processo, e basta, para tanto, a inclusão do nome do sócio administrador da sociedade na certidão de dívida ativa.

Importante frisar que, além das hipóteses legais previstas no referido artigo, a jurisprudência consolidada dos tribunais superiores admite o redirecionamento da execução fiscal sempre que a sociedade se dissolver irregularmente, e deixar de funcionar no seu domicílio fiscal sem a comunicação aos órgãos competentes, o que legitima o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Tal entendimento é enunciado de súmula do STJ, sob o número 435, e preconiza o seguinte “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”.

Dessa forma, pode-se observar que o redirecionamento da execução fiscal foi criado pelo legislador para tornar mais eficiente a atividade da fazenda pública na persecução dos créditos dela, motivo pelo qual não se pode admitir que o referido instituto prescindir de prévia desconsideração da personalidade jurídica, sob pena de descaracterização da *ratio* perquirida pelo legislador.

No primeiro capítulo, aborda-se a controvérsia acerca da natureza jurídica da responsabilidade do sócio que age com excesso de poderes. Neste sentido, busca-se a correta compreensão do instituto, à medida que se diferencia o instituto do redirecionamento ao da desconsideração da personalidade jurídica.

Segue-se ponderando no segundo capítulo qual seria a interpretação dada no tocante à configuração do excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, haja vista serem esses conceitos jurídicos indeterminados, bem como o afastamento da possibilidade de redirecionamento da execução fiscal na hipótese de mero inadimplemento tributário. Ademais além das previsões legais, faz-se a abordagem da possibilidade de se redirecionar o executivo, quando a dissolução irregular de uma empresa dificulta a cobrança de seus débitos, hipótese

esta consagrada pela jurisprudência.

O terceiro capítulo desvenda o alcance do instituto do redirecionamento da execução fiscal, e demonstra a desnecessidade de instauração prévia da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que há o respeito aos postulados da ampla defesa e contraditório, sendo, portanto, ilógico tornar moroso um instituto criado para ser eficiente e efetivo.

O presente trabalho de pesquisa será realizado pelo método hipotético-dedutivo e realizará testes a fim de delimitar as hipóteses que solucionam os problemas de pesquisa, sendo certo que na medida em que algumas hipóteses forem sucumbindo, serão refutadas e novamente serão iniciados os testes.

Por fim, o trabalho científico se baseará na pesquisa jurídica qualitativa, e pretende usar todo o material obtido na fase preliminar de compreensão do tema problematizado para fundamentar a tese, qual seja aquele: legislação; doutrina e jurisprudência.

## 1.O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL E A CONTROVÉRSIA ACERCA DA NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA AO SÓCIO GERENTE QUE AGIU COM EXCESSO DE PODERES

O redirecionamento da execução fiscal na pessoa dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado decorrente de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos encerra verdadeira controvérsia acerca da natureza jurídica de tal responsabilidade a ser imputada ao sócio que atuou fora do contexto legal permitido.

Inicialmente, pode-se afirmar, que esta responsabilidade não decorre do mero inadimplemento de tributos, mas sim de imposição legal prevista no inciso III do art.135<sup>1</sup> do CTN, que delimita os casos em que é possível realizar o redirecionamento da execução fiscal.

Ademais, é preciso compreender a natureza jurídica da referida responsabilidade para melhor entender o alcance do dispositivo, e consequentemente esclarecer a controvérsia existente acerca da necessidade de instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Nesse contexto, tem-se que parte da doutrina afirma haver responsabilidade solidária do sócio e da pessoa jurídica, conforme pode se observar nas palavras de Claudio Carneiro<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup>Art 135: São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

<sup>2</sup>CARNEIRO, Claudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 5.ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2014, p.572.

“[...]a responsabilidade é solidária entre a pessoa jurídica e a pessoa física. A responsabilidade do art. 135 não exclui a responsabilidade da pessoa jurídica, daí admitir-se que a pessoa jurídica tenha direito a ação de regresso em face do responsável”. Decorre deste raciocínio que: o sócio que agiu com excesso de poderes responderá solidariamente com a pessoa jurídica; e sócio e pessoa jurídica constarão na certidão de dívida ativa - CDA.

O ilustre Sacha Calmon<sup>3</sup> divergindo deste entendimento, afirma que a responsabilidade prevista no inciso III do art. 135 do CTN é verdadeira hipótese de substituição tributária, e parece ser tal o posicionamento que mais se amolda à *ratio* do dispositivo legal. Para o autor, o inciso III do art. 135 do CTN transfere a responsabilidade a terceiros, e libera a de seus dependentes e representados.

Neste sentido, o ilustre Sacha Calmon<sup>4</sup> segue afirmando que a responsabilidade é pessoal, e não há solidariedade:

[...]no RE N ° 85.241 (RTJ vol.85, p.946), referendando acórdão do TA-SP, ficou entendido no STF que “a responsabilidade executória por débito fiscal está, hoje, disciplinada pelo Código Tributário Nacional. Além do sujeito passivo da obrigação tributária, responsável primário, admite o Código a responsabilidade solidária de terceiros (art.134) e a responsabilidade por substituição (art.135). Na questão da responsabilidade dos sócios, por dívidas da sociedade, dispôs o Código que a solidariedade advém de sua intervenção nos atos ou pelas omissões de que forem responsáveis (art.134) e que a substituição ocorre quando a obrigação tributária advém ou é resultante de atos praticados com excesso de poderes, ou infração da lei, contrato social, ou estatutos (art. 135)[...].

Porquanto, verifica-se que o objetivo do legislador, ao criar o instituto, foi responsabilizar diretamente os sócios gerentes, que tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, ou tinham poderes de gerência quando dissolvida irregularmente a sociedade.

Assim, a simples inclusão do nome destes sócios responsáveis na CDA já seria suficiente para executá-los pessoalmente, pois esta possui presunção relativa de certeza e liquidez.

Tal raciocínio é obtido pela interpretação sistemática do art. 204 do CTN que preconiza” a dívida regularmente inscrita na certidão de dívida ativa goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída”, bem como do art. 3º da Lei nº 6.830/80 que afirma que “a dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez”.

---

<sup>3</sup>CALMON NAVARRO COELHO, Sacha. *Curso de direito tributário brasileiro*.14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 638.

<sup>4</sup>Ibid.,

Também é assim, a compreensão do instituto feita por Aliomar Baleeiro<sup>5</sup>, que afirma: “já o art. 135 transfere o débito, nascido em nome do contribuinte, exclusivamente para o responsável, que o substitui, inclusive em relação às hipóteses mencionadas no art 134.”.

Sendo assim, e considerando a controvérsia existente na doutrina demonstrada pelos ilustres Claudio Carneiro<sup>6</sup>, Sacha Calmon<sup>7</sup> e Aliomar Baleeiro<sup>8</sup> acerca da natureza jurídica da responsabilidade do sócio gerente, filiamo-nos a última corrente defendida pelos ilustres Sacha Calmon e Aliomar Baleeiro de que afirma ser a responsabilidade exclusiva do terceiro, e não solidária com a pessoa jurídica.

Perceba-se que dessa forma o referido sócio terá seu nome incluído na CDA, juntamente com os fundamentos legais que permitem tal inclusão, quando então, poderá se executar e excutir o patrimônio dele que agiu com excesso de poderes, sendo resguardado a este, sempre, a submissão aos princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório, que serão exercidos por meio de embargos à execução.

Ademais, e por se tratar de norma de cunho eminentemente de direito material, os requisitos a serem observados para o redirecionamento devem ser os elencados no art. 135 do CTN que divergem totalmente do requisito de natureza processual, qual seja este: a necessidade de instauração do procedimento de desconsideração da personalidade jurídica, mediante prévia suspensão processual.

Porquanto, imprescindível para realizar o redirecionamento da execução fiscal com a estrita observância das garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório, é fazer constar na CDA o nome do sócio gerente que agiu com excesso de poderes, o fundamento legal que justifique a inclusão do nome do sócio na CDA, e não a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Dessa forma, pode-se concluir que sobrevindo a ocorrência dos requisitos descritos no *caput* do artigo, ou ainda, quando dissolvida irregularmente a sociedade, legitimado estará o redirecionamento da execução fiscal, afigurando-se, pois, desnecessária a suspensão processual, e a conseqüente instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica do sócio.

## 2. DAS HIPÓTESES DE RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO: ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES; INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS E

---

<sup>5</sup>BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1160.

<sup>6</sup>CARNEIRO, op.cit., p.572.

<sup>7</sup>CALMON NAVARRO COELHO, Sacha. *Curso de direito tributário brasileiro*.14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 638.

<sup>8</sup>BALEEIRO, op. cit., p. 1160.

## DISSOLUÇÃO IRREGULAR. UMA INTERPRETAÇÃO QUE IMPEDE O REDIRECIONAMENTO EM CASO DE MERO INADIMPLEMENTO

A responsabilidade tributária imposta ao sócio-administrador, prevista no inciso III do art. 135 do CTN<sup>9</sup>, ocorrerá sempre que observada qualquer uma das hipóteses mencionadas no dispositivo, e também quando ocorrer a dissolução irregular da sociedade.

O sócio gerente será responsável, quando verificada a dissolução irregular da sociedade, ou comprovada infração à lei praticada – deliberadamente – por ele. Assim, o ato de não pagar o débito fiscal apurado não necessariamente incorrerá na responsabilidade do sócio, pois prescinde de prova do dolo e proveito. Veja-se das palavras do ilustre Sacha Calmon<sup>10</sup>:

[...] este artigo, sua aplicação, depende muito do caso concreto. Ele se presta a encobrir intuítos evasivos das próprias empresas, supostamente lesadas e que como vítimas se apresentarão aos tribunais e, por outro lado, é eficaz instrumento para proteger as pessoas jurídicas de diretores e de empregados espertalhões [...].

Nos moldes do artigo mencionado, é possível a imputação da responsabilidade, pela obrigação tributária da pessoa jurídica, por substituição, a gerentes, diretores ou equivalentes, em razão da prática de atos ilícitos, ou quaisquer outros que venham a ocasionar a dissolução irregular da empresa, bem como torna-los pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários em aberto resultantes de tais atos.

Neste sentido - para se realizar o redirecionamento - é necessário que a prática repreensível realizada pelo sócio gerente tenha sido praticada com excesso de poderes ou infração da lei, isto é, constitua um ato ilícito, sendo certo que não basta o mero inadimplemento do tributo.

Assim, percebe-se que, o erro de interpretação da norma tributária, ou a falta de pagamento de tributo, não podem ser considerados como prática de ato ilícito a ser imputados a diretor de pessoa jurídica, por total falta do elemento subjetivo doloso, exigido pelo art. 135 do CTN.

Também, é esta a interpretação sistemática que se faz entre os incisos III, do art. 134, e o inciso III, do art 135, ambos do CTN. Decorre daí, que o mero inadimplemento enseja a

---

<sup>9</sup> “Art. 135. (...) III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

<sup>10</sup> CALMON NAVARRO COELHO, Sacha. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 638.C

responsabilidade solidária entre o sócio administrador responsável e a pessoa jurídica contribuinte, enquanto que o excesso de poderes, ou a dissolução irregular, enseja o redirecionamento da execução exclusivamente na pessoa física do sócio administrador.

Veja-se a nítida diferença existente entre ambos: quando a responsabilidade decorre do inadimplemento, pode-se chamar o sócio diretor a responder pelo débito, juntamente com a pessoa jurídica, que é o contribuinte do tributo devido. Já, a responsabilidade pela prática do ilícito enseja a responsabilidade do sócio diretor em substituição a da pessoa jurídica.

Ademais, e além dessas possibilidades previstas pelo mencionado artigo, há entendimento jurisprudencial predominante de que a dissolução irregular também seria o terceiro *modus operandi* capaz de ensejar o redirecionamento pois <sup>11</sup> “uma empresa não pode funcionar sem que o endereço de sua sede ou do eventual estabelecimento se encontre registrado na Junta Comercial e perante o órgão competente da Administração Tributária, sob pena de se macular o direito de eventuais credores”.

Nesses moldes, sobre a presunção da dissolução irregular de pessoa jurídica, o Superior Tribunal de Justiça, vem abordando a questão entendendo que<sup>12</sup>:

[...]presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, comercial e tributário, cabendo a responsabilização do sócio-administrador, o qual, pode provar não ter agido com dolo, culpa ou fraude ou excesso de poder ou, ainda, que efetivamente não tenha ocorrido a dissolução irregular, não ocasionando a desconsideração da personalidade jurídica da empresa)[...].

Veja-se que se assim não fosse – admitir o redirecionamento da execução fiscal pela dissolução irregular- a grande parte das empresas faria uso desta falta de comunicação para quedar-se inadimplentes para com o Fisco, já que dificilmente a Fazenda encontraria o credor para cobrar os tributos devidos pela empresa.

Em relação à responsabilidade do sócio gerente de uma sociedade limitada, por exemplo, é de extrema importância fazer a distinção entre a empresa que se dissolve irregularmente (caso de redirecionamento da execução fiscal) àquela que continua a funcionar.

No caso da sociedade que se extingue irregularmente, incumbe o *ônus probandi* aos sócios, os quais deverão provar não terem agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder,

---

<sup>11</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 800.039/PR, Relator: Ministro Peçanha Martin. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7158299/recurso-especial-resp-800039-pr-2005-0196573-0/inteiro-teor-12878965?ref=a>. Acesso em: 26 nov.2018.

<sup>12</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça REsp nº 841.855/PR, Relator: Ministra Eliana Calmon. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7145533/recurso-especial-resp-841855-pr-2006-0087839-0/inteiro-teor-12860613?ref=juris-tabs>. Acesso em: 26 nov.2018

para se eximir da responsabilidade acerca da dissolução irregular, e então redirecionar a responsabilidade à pessoa jurídica.

Por outro lado, quando tal dissolução ocorre de forma regular, e atende a todos os requisitos necessários, trata-se, porém, de dissolução regular e não há que se falar em responsabilização dos sócios.

Desta maneira, percebe-se que não se pode atribuir a responsabilidade substitutiva para sócio gerente preconizada pelo art. 135, III, do CTN, sem que seja antes apurada a prática de ato eivado de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social, estatutos, ou ainda, dissolução irregular. E frise-se, mais uma vez, não ser cabível a substituição tributária pela simples circunstância de a sociedade achar-se em débito para com o fisco.

A responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III, do CTN alcança o sócio que liquidou irregularmente a sociedade limitada, e que ao deixar de comunicar à Junta Comercial o encerramento das atividades da sociedade, responderá este, não pela circunstância de a sociedade estar em débito, mas por haver dissolvido irregularmente a pessoa jurídica e não pelo mero inadimplemento.

Tal responsabilidade imposta ao sócio só se evidencia quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada, até mesmo porque, em qualquer espécie de sociedade empresarial, principalmente naquelas constituídas sob a denominação ‘limitada’, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais.

O sócio responsável não responde pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas responde para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei.

Por outro lado, parece-nos óbvio que o sócio gerente que se retira da sociedade anteriormente à sua dissolução irregular só poderá ser responsabilizado pelos débitos tributários desta, se ficar comprovada a sua contribuição com a má gestão para o fato, como, por exemplo, quando comete ato ilícito.

Nesse sentido, o STJ se pronunciou afirmando que “Não se considera como responsável tributário o sócio que se retirou da sociedade, transferindo para terceiro suas quotas, continuando a sociedade em funcionamento, vindo a ser encerrada anos depois.”<sup>13</sup>

Pode-se concluir, desta feita, que este aspecto temporal, ou critério temporal, influencia sobremaneira a possibilidade do redirecionamento da execução fiscal em face do responsável por substituição da pessoa jurídica.

---

<sup>13</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 183951/SP, Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7812664/recurso-especial-resp-183951-sp-1998-0056311-3-stj?ref=serp>. Acesso em: 26 nov. 2018.

### 3.DA DESNECESSIDADE DE INSTAURAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E O RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

O terceiro responsável - seja o sócio-administrador ou a pessoa que assuma a função de gestor da sociedade - poderá figurar no pólo passivo do processo de execução fiscal de forma superveniente, nas hipóteses previstas pelo inciso III do art. 135 do CTN, e caracterizado estará o redirecionamento da execução fiscal.

Por serem tais pessoas gestores de bens alheios, toda vez que procederem de má-fé, praticando atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato e estatutos, deverão ser responsabilizados pelos seus atos e, por via de consequência, pelos créditos tributários oriundos destes.

Com base nos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório – princípios estes fundamentais e de observância obrigatória no Estado Democrático de Direito – ao ser realizado o encaminhamento da execução fiscal, a Fazenda deverá identificar o fato gerador da responsabilidade, assegurando, assim, o direito do sócio gerente se defender.

Neste sentido, é certo que tal defesa já deve ter tido o seu início na esfera administrativa, isto é, a partir da constituição do termo de inscrição em dívida ativa, que necessariamente observará os requisitos para produzir seus efeitos de forma válida e eficaz, elencados no art. 202 do CTN.

Dessa forma, dentre os requisitos a serem observados, destaca-se a oposição do nome dos co-responsáveis, ou responsáveis, o que lhes garantirá desde então o direito ao contraditório e a ampla defesa administrativa. Todavia, a manifesta falta de observância de tais requisitos é causa de nulidade da inscrição, bem como do processo de cobrança oriundo desta, como prescreve o art. 203 do CTN.

Como se percebe da leitura da parte final deste artigo, é concedida à Fazenda Pública a oportunidade de retificar a CDA até o momento que antecede a decisão de primeira instância judicial, no entanto, apenas será possível retificá-la se não for um defeito substancial no processo administrativo que demande a renovação deste.

Nesse aspecto, quando o responsável por substituição é incluído como sujeito passivo da demanda, após a lavratura do termo de inscrição em dívida ativa, há um nítido malferimento do contraditório e da ampla defesa, interpretação esta que decorre da leitura do art. 202 do CTN.

Com efeito, James Marins<sup>14</sup> assevera que “outro fato digno de nota é a necessidade de haver prévio acerto, apurando-se a situação de devedor do responsável por crédito tributário, para que se possa cobrá-lo.”

Neste sentido o acerto do crédito e a regular inscrição na dívida ativa são condições necessárias para que ocorra a cobrança do responsável, que também no dizer de Humberto Theodoro Júnior “é o procedimento administrativo que precede à inscrição que enseja a oportunidade para definir quem vem a ser o devedor principal, subsidiário, ou co-responsável.”

Desse modo, se não observados o acerto prévio e a invocação de razão jurídica pertinente, ocorre verdadeiro encaminhamento prévio da execução fiscal, que em outras palavras significa dizer inobservância dos postulados do contraditório e da ampla defesa, que ensejarão a nulidade do procedimento.

Ademais, é importante destacar que o lançamento do nome do sócio gerente na CDA deve se dar com os fundamentos que justifiquem tal inclusão, e que conseqüentemente, possibilitarão ao responsável defender-se da referida cobrança, posto que a Certidão de Dívida Ativa (CDA) traz a presunção relativa de certeza, liquidez e exigibilidade do crédito.

Assim, para que um sócio ou diretor possa ter seu nome lançado como devedor, na CDA, em um processo de execução fiscal, *mister* que tenha sido notificado, na fase administrativa, como responsável pelo débito fiscal que se executa, uma vez que por não ser o contribuinte direto, a falta de notificação ensejaria a violação do *due process of law*.

Outrossim, será sempre possível ao sócio gerente que teve seu nome incluído na CDA, e que não concorda com o referido redirecionamento do executivo fiscal, provar, por meio de embargos à execução, que não agiu com excesso de poderes, ou não era o sócio responsável quando da dissolução irregular da sociedade.

Quando se fala em “exigir a demonstração de que os sócios gerentes são pessoalmente responsáveis tributários”, não basta simplesmente ilustrar que estes foram à época do fato sócios ou diretores, mas sim demonstrar cabalmente que o fato gerador da exação tributária tenha decorrido de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, ou ainda, quando estes figuravam como responsáveis ao tempo da dissolução irregular.

Tal entendimento baliza-se em julgados do STJ<sup>15</sup>, dentre os quais aduz-se que “A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, inciso III, do CTN não está vinculada

---

<sup>14</sup>MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Dialética, s/d, p. 574/576.

<sup>15</sup>BRASIL. op. cit., nota 11.

apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.”

Entende-se, portanto, que a falta de recolhimento de tributo, por si só, não pode ser entendida como conduta dolosa apta a ser impingida ao administrador da pessoa jurídica, muito menos àquele que não teve nela qualquer envolvimento.

Desta forma, sempre que houver o redirecionamento da execução fiscal, há que se verificar o real motivo pelo não recolhimento do tributo, e após otimizada a parte o direito ao contraditório e a ampla defesa,, por meio de embargos, encaminha-se o executivo à pessoa do sócio gerente.

Assim, afigura-se dispensável a instauração do procedimento de desconconsideração da personalidade jurídica, antes de redirecionar o executivo fiscal à pessoa do sócio, uma vez que inexistente qualquer previsão legal neste sentido.

Ademais, o instituto da desconconsideração da pessoa jurídica diverge por completo do redirecionamento da execução fiscal: a uma por se tratar de previsão procedimental a ser observada subsidiariamente em hipóteses distintas daquelas contidas no inciso III, art. 135 do CTN; a duas por se tratar de uma exceção à teoria da personalidade, que deve ser aplicada criteriosamente nas hipóteses previstos pelos artigos 133 e 134, ambos do Código de Processo Civil.

Vê-se, assim, que o redirecionamento da execução fiscal divergindo do incidente de desconconsideração da pessoa jurídica, trata-se de norma de cunho eminentemente material, que destina-se a garantir a eficácia da execução fiscal nos casos em que for necessário tornar a responsabilidade pessoal do sócio gerente, e para a sua efetivação basta a comprovação da responsabilidade do sócio, sendo prescindível a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica da empresa.

Assim, após o redirecionamento, caberá ao sócio gerente defender-se para evitar a penhora dos bens que integram o seu patrimônio pessoal, por meio de embargos a execução, ou exceção de pré-executividade.

Como exemplo, temos a hipótese em que não conste o nome do sócio gerente na CDA, tal é causa de nulidade da inscrição em dívida e do processo executivo fundado nesta, conforme dispõe o art. 203 do CTN, e corresponde à ausência de condição de procedibilidade *in executivis (sine titulo sine executio)*.

Assim, na sistemática do inciso III do art. 135 do CTN, sempre haverá oportunidade para o executado exercer o direito ao contraditório e a ampla defesa, seja na fase administrativa, seja no âmbito judicial, quando da inclusão do nome do sócio gerente na CDA.

Dessa forma, e por não haver qualquer previsão legal que determine a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, sempre que presentes as hipóteses do inciso III do art. 135 do CTN, bem como se verificada a dissolução irregular da sociedade, autorizado estará o redirecionamento do executivo fiscal na pessoa do sócio gerente, por substituição à pessoa jurídica.

#### 4. CONCLUSÃO:

Procurou-se ao longo do trabalho demonstrar que a responsabilidade de arcar com os débitos tributários é sempre da sociedade, todavia em hipóteses excepcionais será possível o redirecionamento da execução fiscal na pessoa do sócio gerente, de acordo com as situações jurídicas previstas pelo inciso III do art.135 do CTN.

A excepcionalidade destas hipóteses caracteriza-se quando referidos sócios com poderes de administração não agem de boa-fé, e excedem os poderes que lhe foram conferidos, ou ainda, quando não dissolvem a sociedade de forma regular, em manifesto desacordo com os preceitos legais.

Nestes casos, o sócio administrador pode vir ser responsabilizado por substituição à pessoa jurídica, todavia, deverão ser observados os princípios da ampla defesa e do contraditório, para que desde a constituição do crédito, em esfera administrativa, seja garantido a estes o direito constitucional a ampla defesa e ao contraditório.

Além destas hipóteses legais previstas pelo inciso III do art. 135, é possível também responsabilizar os sócios gerentes quando estes não dissolverem a sociedade de forma regular, desobedecendo aos trâmites legais, e dificultando o trabalho do fisco na persecução do seu crédito fiscal.

Neste sentido, o sócio administrador também será responsabilizado por substituição à pessoa jurídica na ação, já que a empresa deixou de existir, deixando de ser possível a localização da sede da empresa, e consequentemente a cobrança do débito na pessoa jurídica da sociedade em comento.

Desta maneira, sempre que a pessoa que exerça cargo de gestão na empresa, e participa efetivamente da sua dissolução irregular ou comete ato ilícito poderá vir a ter o seu patrimônio particular atacado no processo, com a simples inclusão de seu nome na CDA.

Outrossim, frise-se que tais comprovações devem ser inicialmente realizadas em sede de procedimento administrativo, e após, a propositura da demanda, por meio de embargos à execução fiscal que serão distribuídos em apenso ao referido executivo fiscal.

Neste diapasão, é correto afirmar que o ônus de comprovar que que agiu de boa-fé, e

não cometeu ato ilícito, será do executado, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza da CDA.

Desta forma, devem ser analisados especificamente os motivos para o não recolhimento do tributo, visto que tais fatos são de substancial relevância para o deslinde da execução fiscal e do seu possível redirecionamento.

A partir desta análise será possível verificar o efetivo cabimento ou não do redirecionamento da execução fiscal.

Conclui-se, portanto, que é de extrema importância, anteriormente à inclusão do sócio-administrador como sujeito passivo da execução fiscal, analisar os atos por ele praticados, para que fique claro quando o não recolhimento do tributo decorra do insucesso empresarial ou, quando existe a intenção, a má-fé, de esquivar-se do fisco, escondendo-se atrás da pessoa jurídica, usufruindo dos benefícios gerados em razão disto.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 16 out. 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/enunciados.jsp?&b=SUMU&p=true&l=10&i=181>>. Acesso em: 16 out. 2018.

CARNEIRO, Claudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 5.ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2014.

CALMON NAVARRO COELHO, Sacha. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1160.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 800.039/PR, Relator: Ministro Peçanha Martin. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7158299/recurso-especial-resp-800039-pr-2005-0196573-0/inteiro-teor-12878965?ref=a>. Acesso: em 26 nov.2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 841.855/PR, Relator: Ministra Eliana Calmon. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7145533/recurso-especial-resp-841855-pr-2006-0087839-0/inteiro-teor-12860613?ref=juris-tabs>. Acesso: em 26 nov.2018

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 183951/SP, Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7812664/recurso-especial-resp-183951-sp-1998-0056311-3-stj?ref=serp>. Acesso em: 26 nov. 2018.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 2.ed. São Paulo: Dialética, s/d.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 16 out. 2018.