

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SANCIONATÓRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR

TAX RESPONSIBILITY AND SANCTIONING OF THE MANAGING PARTNER

Marília Barros Xavier¹

Resumo

O artigo trata da responsabilidade tributária sancionadora prevista no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, que representa a infração tributária decorrente de dolo, com responsabilização exclusiva e pessoal do sócio com poder de gerência. Nesse contexto, são levantados aspectos no âmbito do processo administrativo de constituição do crédito tributário e da execução fiscal que venham a recair sobre o sócio responsável, notadamente quanto ao pleno exercício do contraditório e da ampla defesa em favor dos contribuintes.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. Sócio administrador. Processo administrativo. Execução fiscal.

Abstract

This article deals with the tax liability provided for in Article 135, item III, of the National Tax Code, which represents a tax violation resulting from fraud, with exclusive and personal liability of the partner with management power. In this context, aspects are raised within the scope of the administrative process of establishing tax credits and tax enforcement that may fall on the responsible partner, notably regarding the full exercise of the adversarial system and full defense in favor of taxpayers.

Keywords: Tax liability. Managing partner. Administrative process. Tax execution.

1. INTRODUÇÃO

Diante da complexidade da legislação tributária, a falta de domínio a respeito das normas fiscais gera, por si só, incertezas aos administradores de empresas, de maneira que é imperiosa a delimitação objetiva de requisitos para a incidência da responsabilidade pessoal aos sócios pela inobservância de deveres junto ao Fisco, em especial por se tratarem, muitas vezes, de sanções graves.

Os tribunais pátrios e as administrações fazendárias passaram por consideráveis evoluções nesse sentido – hoje reconhecem, sem sombra de dúvida, por exemplo, ser inaplicável a responsabilidade pessoal objetiva aos sócios, sendo necessário o reconhecimento de conduta dolosa para que a obrigação recaia sobre o administrador. Porém, ainda pairam dúvidas que devem ser superadas, o quanto antes, em nome da segurança jurídica da atividade empresarial.

Nesse sentido, tratamos no presente artigo da norma prevista no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional, segundo a qual o Fisco poderá buscar responsabilização do sócio administrador pelo descumprimento de obrigações fiscais, desde que este tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração de

¹ Doutora em Direito do Estado e Mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora e advogada.

lei, contrato social ou estatutos, constituindo-se em infração tributária decorrente de dolo, com responsabilização exclusiva e pessoal do sócio.

2. SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Ocorrido o fato jurídico tributário e desde que formalizado em linguagem própria, instala-se a relação jurídica intranormativa dele decorrente, ou seja, a *obrigação tributária*. Esta, composta de dois sujeitos, (i) o sujeito ativo, titular do direito subjetivo público de exigir o cumprimento da prestação pecuniária equivalente ao tributo, e (ii) o sujeito passivo, portador do dever jurídico de adimplir referida prestação. Na definição trazida por Paulo de Barros Carvalho: “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.”²

O artigo 121 do Código Tributário Nacional dispõe que sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, sendo (i) o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador e (ii) o responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte tenha constituída obrigação decorrente de disposição expressa em lei.

Contribuinte é a pessoa que cumulativamente realizou o fato jurídico tributário e que se encontra no polo passivo da relação obrigacional. Caso uma dessas duas condições esteja ausente, ou o sujeito será o responsável ou será o realizador do fato jurídico, mas não chamado de contribuinte, pois, ter praticado o evento é condição necessária para a qualificação como contribuinte, podendo, por outro lado, o obrigado na relação jurídica tributária representar a figura do responsável.

A Constituição não aponta quem deva ser o sujeito passivo da relação tributária, mas somente alude a um evento e deixa a cargo do legislador ordinário estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa e escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária.

O legislador, por sua vez, aponta o sujeito segundo o critério de sua participação direta e pessoal com a ocorrência objetiva e passa a chamá-lo

² CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 2008, p. 372/623.

contribuinte, fazendo-o constar da relação obrigacional na qualidade de sujeito passivo.³

Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser), elas pressupõem a existência do realizador da conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco.

Distinguem-se, portanto, (i) o sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra matriz de incidência tributária (fato indicado pela Constituição) e (ii) o sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica. Sendo que este último é a pessoa que integra o polo passivo da obrigação, ou seja, quem ficará obrigado ao pagamento do tributo e que pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva: se realizou será contribuinte, se não será o responsável.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional disciplina nos artigos 128 a 138 a responsabilidade tributária, prescrevendo as hipóteses e condições nas quais o crédito tributário pode ser exigido de pessoa diversa daquela que praticou o fato jurídico tributário.

A responsabilidade tributária dá-se a partir da ocorrência de um fato (lícito ou ilícito) e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação esta que pressupõe a existência do fato jurídico tributário.

A responsabilidade tributária como proposição prescritiva é norma jurídica deonticamente incompleta, ou seja, é a norma *lato senso* que a partir de um fato não-tributário implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo da relação jurídica tributária.

A responsabilidade, proposição prescritiva, pode se apresentar de duas maneiras: (i) uma quando terá o condão de alterar a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, sempre que esta norma (a de constituição) tiver inicialmente previsto um outro indivíduo como sujeito passivo da relação – será o caso da responsabilidade por sucessão; (ii) e de outra forma, quando a proposição prescritiva não altere a norma individual e concreta de constituição do crédito, pois desde o início, o responsável tributário é o sujeito passivo da relação – serão os casos de responsabilidade por substituição, por solidariedade, responsabilidade de terceiros e por infrações.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 624.

A responsabilidade constitui-se como *relação* no sentido de vínculo que se estabelece entre o sujeito que assume o polo passivo da obrigação e o Fisco. E como *fato*, entendido como o consequente da proposição prescritiva que indica o sujeito que deverá ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária (bem como os demais termos integrantes dessa relação, sujeito ativo e objeto prestacional).

Com relação a natureza do vínculo que se instala sempre que pessoa externa ao acontecimento do fato jurídico tributário é transportada para o tópico de sujeito passivo, tem-se uma relação jurídica de cunho obrigacional, mas índole sancionatória.

Trata-se a nosso ver de sanção administrativa.

É expressão da potestade pública sancionatória, que definimos em nosso livro *Direito Administrativo Sancionador Tributário*,⁴ como a expressão do poder estatal representativo do *ius puniendi* na função administrativa.

Assim, (i) expressão do poder estatal simboliza a presença da qualidade “potestade pública”; (ii) representativo do *ius puniendi* simboliza a presença da qualidade “poder punitivo do Estado”; (iii) na função administrativa, simboliza a “titularidade da Administração Pública”. Eis a manifestação da prerrogativa punitiva de titularidade da Administração Pública.⁵

Rigorosamente analisada, a relação que envolve o responsável tributário não se trata de verdadeira “obrigação tributária”, mas de vínculo jurídico com natureza de sanção administrativa, para lembrar que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, motivo pelo qual o liame da responsabilidade, nos termos traçados pelo Código Tributário Nacional, apresenta caráter sancionatório.⁶

Sendo que, no que diz respeito à responsabilidade de terceiros, objeto a ser estudados no próximo tópico, o caráter sancionador do instituto fica ainda mais claro.

4. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO ADMINISTRADOR

O Código Tributário Nacional dispõe a respeito da responsabilidade dos administradores no art. 135, inciso III, dizendo, que “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: os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

⁴ XAVIER, Marília Barros. *Direito Administrativo Sancionador Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

⁵ XAVIER, Marília Barros. *Direito Administrativo Sancionador Tributário*, p 54.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 640.

Pois para que incida a norma de *responsabilização exclusiva e pessoal* do administrador, o diploma exige que tenham sido praticados atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. O caso aqui, portanto, é de infração tributária subjetiva, praticada com dolo, intenção de fraudar ou agir de má-fé e prejudicar terceiros.

Nessa hipótese, a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros.

Isso ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.

E o regime agravado de responsabilidade tributária previsto no artigo estende-se, peremptoriamente, àquelas duas categorias de responsáveis previstas no rol dos incisos II e III, do art. 135 (mandatários, prepostos, empregados e os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado).

O dispositivo tem razão de ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco.⁷

Configura-se a infração à lei quando há o descumprimento da prescrição relativa ao exercício da administração, ou seja, quando haja infração ao contrato social ou ao estatuto, em desrespeito à disposição expressa constante desses instrumentos societários, o que terá por consequência o nascimento da relação jurídica tributária de responsabilidade.

O administrador, então, responderá pessoalmente pelos débitos tributários a cujo surgimento deu causa.

E ainda que, eventualmente, a sociedade beneficie-se de tais atos, competirá ao administrador responder pessoalmente pela obrigação.

A relação jurídica de responsabilidade tributária não se altera em função de a sociedade ter-se beneficiado do ato ilícito, pois inexistente previsão legal nesse sentido. Para fins da relação entre o Fisco e o responsável, o benefício usufruído pela sociedade é irrelevante, não havendo solidariedade nem subsidiariedade, mas somente obrigação pessoal do administrador pelo pagamento do valor correspondente ao tributo e penalidades pecuniárias.⁸

5. PARTICIPAÇÃO DO SÓCIO RESPONSÁVEL NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO

⁷ Nesse sentido: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 627 e 628.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 24ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 637.

Partindo das considerações acima, vejamos alguns aspectos a respeito da responsabilidade tributária dos sócios, prevista no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, sob o enfoque do devido processo legal constitucional, que se impõe tanto ao processo judicial como ao administrativo, nos termos do art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição da República de 1988.

Muito se investigou a respeito da participação do sujeito a ser responsabilizado pelo crédito tributário no processo administrativo de lançamento. A administração tributária divergia em sua posição entendendo por vezes que o responsável não deveria ser notificado do lançamento ou que sua notificação seria apenas formal, o que não permitiria sua participação no contraditório administrativo, ou, ainda que viesse a ser notificado, não caberia a apreciação de sua defesa, vez que a discussão do tema compete à execução fiscal.

Uma outra corrente apontava que os responsáveis tributários deveriam ser indicados no ato de lançamento e a impugnação ou recurso administrativo por eles apresentados teriam de ser apreciados por parte do órgão contencioso administrativo.

Para melhor entender o tema, partimos do dispositivo que trata do lançamento tributário, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, que dispõe: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, *identificar o sujeito passivo* e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

O artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, por sua vez, prescreve que o sujeito passivo da obrigação principal é o *contribuinte*, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e o *responsável*, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A leitura conjunta dos artigos 142 e 121 do Código Tributário Nacional, então, implica na obrigatoriedade da identificação do responsável e da relação jurídica a ser constituída junto a este pelo lançamento tributário. Isso porque, lembramos que é estritamente vinculada a atividade administrativa do agente fiscal, na constituição da relação jurídica de responsabilidade.

A constituição da relação jurídica de responsabilidade no processo administrativo deve preceder, por sua vez, a emissão da certidão de dívida ativa, que para ser válida deve apresentar os elementos suficientes para a perfeita identificação do crédito tributário, nos termos do art. 202 do Código Tributário Nacional, e a individualização do fato jurídico e dos sujeitos pertinentes à obrigação.

É somente com a presença de todos esses elementos que a certidão de dívida se tornará apta a substanciar a cobrança judicial do crédito tributário.

O que se nota, entretanto, é que a verificação do responsável tributário não estava no escopo do processo de lançamento ou que a atribuição da responsabilidade tributária é feita de maneira aleatória, por exemplo, àquele que conste como sócio no contrato ou estatuto social, através da emissão de ato administrativo carente de motivação fática e jurídica, de forma que: “Preocupa-se o agente fiscal, exclusivamente, em motivar o crédito tributário em sentido estrito (i.e. a relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte), como se isso bastasse para justificar o nexo de responsabilização. Incorre-se, neste ponto, em grave omissão ante o esquecimento de que a relação jurídica que se estabelece entre o Fisco e o responsável tributário tem previsão normativa diversa da regra-matriz de incidência, sendo dotada, portanto, de distinto pressuposto de ordem factual (hipótese de incidência)”;⁹ ao contrário, ocorre que, a verificação concreta desse pressuposto tem de ser necessariamente provada.

A autoridade lançadora tem de comprovar as razões de fato e de direito que suscitem o lançamento, pois “a exigência tributária deve expressar a vontade da lei e não meramente o interesse do Fisco, enquanto parte da relação fiscal. O lançamento que não traga expressamente a sua causa é nulo por vício substancial”.¹⁰

Pertinente observar que a realização conjunta de tantas operações de subsunção normativa (aplicação da regra-matriz da obrigação principal, de incidência de juros, multa punitiva e moratória, e ainda da regra de responsabilidade), de fato, poderia ser vista como um fator de dificuldade que se desse a importância realmente necessária à demonstração dos elementos da responsabilização; tanto é que a disciplina apartada do procedimento administrativo de responsabilização já é uma realidade pela Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR) no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, disciplinado pela Portaria nº 1160/2024.

Entretanto, é inafastável a conclusão de que a menção no artigo 142 do CTN à necessidade de identificação do *sujeito passivo* exige a constituição pormenorizada, desde o lançamento tributário, de todas as modalidades de relação jurídica prescritas pelo artigo 121 do CTN, contribuintes e responsáveis.

Dessa forma, só podem ser admitidas duas exceções a essa exigência: (i) na hipótese em que o fato jurídico que dá ensejo à responsabilização ocorre (ou é passível de conhecimento pela Fazenda Pública) em átimo superveniente ao lançamento tributário, como se verifica em alguns casos de dissolução irregular e de sucessão tributária; e (ii) na hipótese de tributos constituídos diretamente pelo

⁹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária: aspectos gerais e particularidades nos atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. 2009. Tese / Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 313.

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro e COELHO Eduardo Junqueira, *Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF*, São Paulo, Editora RT, 2012, p. 81.

contribuinte, em que a inscrição em dívida ativa é feita diretamente com base em ato produzido pelo próprio contribuinte.¹¹

A identificação do responsável trata-se de exigência normativa que resulta em agravamento da situação jurídica deste, de maneira que o direito de apresentar impugnação e recursos administrativos deve ser garantido a todos que venham a ser enquadrados como responsáveis tributários.

O art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal estabelece que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Isso significa que aquele que for colocado na condição de sujeito passivo com fundamento no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, tem o direito de se defender na via administrativa: formalizada a obrigação contra o gestor para responder pessoalmente pelos débitos da empresa, a administração fazendária tem o dever de assegurar a defesa no âmbito administrativo, sob pena de nulidade do ato por inconstitucionalidade.

Aplica-se ao caso o art. 59, II do Decreto n.º 70.235/72, segundo qual, a negativa ao exercício do direito de defesa em âmbito administrativo implicará em nulidade do ato ou decisão.¹² Nesse sentido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sumulou a matéria em 10/12/2012, nos termos a seguir transcritos, superando, enfim, a divergência descrita no início deste tópico e corroborando com segurança jurídica do contribuinte: “Súmula CARF nº 71: Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade”; o que, entretanto, não significa esquecer a dificuldade prática do alcance desse entendimento, tendo em vista o devido processo legal material para a defesa administrativa.

Se o lançamento tributário deixa de apontar o responsável, não haverá outra oportunidade para que o Fisco constitua aquela específica relação jurídica, estabelecendo o nexo de responsabilização – salvo em relação a fato superveniente, quando é possível a constituição dessa relação no curso da própria execução fiscal.

Caso haja a formalização do responsável no lançamento, porém, não venham a ser apreciados os argumentos deste no julgamento da impugnação fiscal, será nula a decisão proferida no âmbito administrativo, impondo-se a remessa para apreciação para primeira instância. Pode ocorrer ainda de o órgão recursal em segunda instância entender que não cabe a análise do tema em âmbito do contencioso administrativo tributário quando, então, será nulo, nesta parte, o

¹¹ Nesse sentido: PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária: aspectos gerais e particularidades nos atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*, p. 317.

¹² DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências: “Art. 59. São nulos: (...) II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

acórdão proferido com preterição do direito de defesa do administrado, cabendo ao órgão especial a anulação e remessa para que aprecie a defesa do responsável.

Por fim, se houver trânsito em julgado administrativo da decisão que impeça o direito de defesa dos sujeitos responsáveis, estará comprometida a validade da certidão de dívida ativa que fundamenta a execução fiscal, cabendo ao sujeito responsabilizado demonstrar, em defesa, o cerceamento do direito ao contraditório administrativo e pleitear pela nulidade do título que possa vir a compor futura execução fiscal.

6. ÔNUS DA PROVA NA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA O SÓCIO RESPONSÁVEL

O Superior Tribunal de Justiça afastou a responsabilização objetiva dos sócios através da Súmula 430, segundo a qual, “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Para que o sócio venha a integrar a execução fiscal, originariamente ou em razão do redirecionamento, é necessária a comprovação de ato doloso ou culposos, que autorize a imputação do dever de saldar a dívida fiscal com seus bens particulares.

A Portaria nº 1160/2024, que altera o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR) no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, dispõe no seu art. 2º, parágrafo único, que o procedimento contra o terceiro cuja responsabilidade se pretende apurar, deverá indicar especificamente as situações, ainda que indiciárias, que dão ensejo à incidência da norma de responsabilização, devendo conter, no mínimo, as seguintes informações: I - a identificação do devedor principal dos débitos inscritos em dívida ativa objeto do procedimento; II - a identificação do terceiro cuja responsabilidade se pretende apurar; III - os elementos de fato que caracterizam a hipótese de responsabilidade; IV - os fundamentos de direito da imputação da responsabilidade pela dívida ao terceiro; e V - a discriminação e o valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa objeto do procedimento.

No que diz respeito ao ônus da prova na execução fiscal contra o sócio responsável, o Superior Tribunal de Justiça firmou precedente tendo como referência a presença ou não do responsável na certidão da dívida ativa. Havendo o apontamento do sócio no título executivo, a presunção de liquidez e certeza de que é dotada a certidão de dívida ativa, tem o efeito de inverter o ônus da prova em favor do Fisco. Nesse sentido, o STJ decidiu na sistemática dos recursos repetitivos do art. 543-C do Código de Processo Civil: *“A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma*

das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos ‘com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’”. (REsp 1104900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, 1ª Seção, j. 25/03/2009, DJe 01/04/2009).

Se o fato jurídico que autoriza a responsabilização era passível de constatação ao tempo do lançamento tributário e os responsáveis constam do lançamento, com participação no contraditório, incide a inversão do ônus da prova em favor do Fisco, pois tal prova, a princípio, já terá sido produzida e debatida no curso do processo administrativo. Nesse caso, a certidão de dívida ativa, da qual não conste o nome do administrador, poderá ser substituída pela Procuradoria da Fazenda, com a citação e abertura de prazo de defesa para o responsável, que passa a integrar o polo passivo da execução fiscal.

Caso o responsável não conste da Certidão de Dívida Ativa simplesmente porque a Fazenda não teria como constatar a presença do fato que dá ensejo à responsabilidade tributária (uma das únicas hipóteses em que a ausência de contraditório administrativo não gera nulidade no procedimento de responsabilização), o Fisco deverá produzir provas no sentido de demonstrar a ocorrência concreta dos requisitos do art. 135 do Código Tributário Nacional para redirecionamento da execução.¹³

Porém, se o fato era de conhecimento ou passível de conhecimento quando do lançamento tributário, a nosso ver, a ausência de contraditório administrativo impede que se efetive o redirecionamento.

Compete ao Fisco a prova de que não poderia constatar o fato que enseja a responsabilidade, ao tempo do lançamento. Portanto, não é suficiente a comprovação dos requisitos do art. 135 do Código Tributário Nacional no curso da execução fiscal fundada em título do qual não conste o nome do sócio responsável, é preciso ainda que o Fisco demonstre que a ausência do contraditório administrativo prévio decorreu em razão da superveniência do fato que enseja a responsabilidade.

Porém, mesmo que se entenda haver essa presunção, a simples demonstração por parte do sujeito responsabilizado de que os fatos eram passíveis de aferição ao tempo do lançamento, impede a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal.

Caso o responsável conste da certidão de dívida ativa desde o ajuizamento da execução fiscal, poderiam ocorrer duas hipóteses (i) o Fisco ingressar com a ação contra a empresa e os sócios responsáveis ou (ii) embora o responsável conste do

¹³ O Superior Tribunal de Justiça se posiciona nesse sentido: “A jurisprudência desta Corte Superior, é remansosa no sentido de que a responsabilidade patrimonial do sócio sob o ângulo do ônus da prova reclama sua aferição sob dupla ótica, a saber: I) a Certidão de Dívida Ativa não contempla o seu nome, e a execução voltada contra ele, embora admissível, demanda prova a cargo da Fazenda Pública de que incorreu em uma das hipóteses previstas no art. 135 do Código Tributário Nacional; II) a CDA consagra a sua responsabilidade, na qualidade de co-obrigado, circunstância que inverte o ônus da prova, uma vez que a certidão que instrui o executivo fiscal é dotada de presunção de liquidez e certeza” (REsp 901.282/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, 1ª T, j. 20/08/2009, DJe 10/09/2009).

título, a Fazenda somente requeira a citação deste caso se verifique no curso do processo a inexistência de patrimônio suficiente em nome da sociedade.

O artigo 204 do Código Tributário Nacional prevê que a certidão de dívida ativa “tem o efeito de prova pré-constituída”, autorizando que se tenha por provado o fato jurídico levado a juízo através dela e, portanto, desincumbindo o Fisco do ônus da prova dos fatos constitutivos de seu direito: constando o nome do responsável da Certidão de Dívida Ativa, caberá a este demonstrar fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da relação jurídica demonstrada no título.¹⁴

A presença do responsável tributário na certidão de dívida ativa implica na inversão do ônus da prova em favor do Fisco, entretanto, cabe a ressalva de que entre as matérias que compete ao responsável arguir em sua defesa está a regularidade do processo de formação do título.

A ausência do contraditório administrativo na constituição da relação de responsabilidade ou a ausência de prova pelo Fisco do fato constitutivo da relação de responsabilidade implicam, qualquer dos dois, na exclusão do sócio da certidão de dívida ativa e da execução fiscal.¹⁵

Assim, a inversão do ônus da prova com amparo na certidão de dívida ativa, não significa que o Fisco não tenha que provar a existência do fato jurídico que constitui a norma de responsabilidade, mas sim que a prova do crédito impositivo ao sócio foi regularmente produzida no processo administrativo de lançamento.

¹⁴ Nesse sentido: “1. Nos termos dos EREsp 702.232/RS, de minha relatoria, Primeira Seção, DJ 26/09/2005, o ônus da prova quanto aos fatos que ensejam a responsabilidade do sócio-gerente depende do título executivo. 2. Se o nome do sócio não consta da CDA e a execução fiscal somente foi proposta contra a pessoa jurídica, caberá ao Fisco, ao postular o redirecionamento, provar a ocorrência de infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos sociais. 3. Caso o nome do sócio conste da CDA como corresponsável tributário, caberá a ele demonstrar a inexistência dos requisitos do art. 135 do CTN, tanto no caso de execução fiscal proposta apenas em relação à sociedade empresária e posteriormente redirecionada para o sócio-gerente, quanto no caso de execução proposta contra ambos (REsp 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Seção, DJe 01/04/2009, submetido ao artigo 543-C do CPC). 4. A necessidade de prévio procedimento administrativo para inscrição do nome do sócio na CDA (regulamentado pela Portaria RFB nº 2284, de 30.11.2010), não foi discutido na origem, configurando-se a ausência de prequestionamento. Inteligência da Súmula 211/STJ: “Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo”. 5. Na espécie, o nome do sócio constou expressamente na certidão de dívida ativa, competindo-lhe a prova da inexistência dos elementos fáticos do artigo 135 do CTN. 6. Agravo regimental não provido” (AgRg no REsp 1131069/RJ, Rel. Ministro Castro Meira, 2ªT, j. 14/12/2010, DJe 10/02/2011).

¹⁵ “Essa participação do devedor, condição de legitimidade da certidão da dívida ativa enquanto título executivo, se dá justamente por meio do contraditório administrativo que antecede a inscrição. Nessa linha, os ensinamentos de Alberto Xavier, quando afirma que ‘a força da verdade legal que a lei atribui, para efeitos executivos (...) resulta da própria natureza do procedimento que preparou a sua formação: um procedimento de estrutura jurisdicionalizada, de tipo contraditório e no qual o Fisco intervém como órgão de justiça encarregado da investigação da verdade material. Isso – e não a mera natureza pública dos interesses em presença – explica a especial posição da administração tributária no processo da execução’ (PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária: aspectos gerais e particularidades nos atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*, p. 326).

Do contrário impõe-se ao Fisco o ônus da provar de que se quer detinha as condições suficientes para a verificação da conduta ilícita quando do processo administrativo, pena de frustrar o redirecionamento da execução ao sócio pela nulidade do título em razão da ausência do contraditório e da ampla defesa no âmbito administrativo.¹⁶

7. CONCLUSÃO

Entendemos que formalizada a obrigação contra o sócio gestor, como responsável pessoal dos débitos da empresa, em decorrência de ato ilícito praticado sob a responsabilidade deste, a administração fazendária tem o dever de assegurar a defesa do responsável no âmbito administrativo, sob pena de o Fisco incorrer na prática de ato nulo, frustrando por fim a própria execução fiscal.

Caso não seja observado o contraditório administrativo na constituição da relação de responsabilidade ou diante da ausência de prova pelo Fisco do fato constitutivo da relação de responsabilidade, qualquer das duas situações, implicam na exclusão do sócio da certidão de dívida ativa e da execução fiscal.

8. REFERÊNCIAS

¹⁶ Nesse sentido: “1. Como o fundamento da responsabilidade do sócio/administrador em matéria tributária depende da verificação de uma das hipóteses do art. 135, III do CPC, essa prova deve ser prévia, admitindo-se que, no mínimo, seja feita por meio de incidente processual em que garantido o exercício do direito de defesa. 2. O só fato de constar o nome do sócio na CDA, nos casos em que o lançamento é feito pelo Fisco, não o legitima automaticamente para a execução tributária sob um dos fundamentos do art. 135, III do CTN, se este fundamento não veio especificado quando de sua inclusão como coobrigado no lançamento, isto é, quando não houve procedimento administrativo prévio tendente à apuração dessas circunstâncias, ou quando não indicado, no curso do processo, os fatos autorizativos da transferência de responsabilidade. 3. A presunção de liquidez e certeza da CDA, para esse fim, deve ser relativizada, competindo ao Fisco o ônus da prova de que o indicado agiu com infração à lei ou ao contrato ou que houve a dissolução irregular da sociedade; isso porque, nessa hipótese, o sócio não participa da formação do título executivo. Se o nome do sócio sequer consta do título executivo e pretende-se o redirecionamento, a situação é ainda mais grave, pois está se admitindo que prossiga uma execução sem título formalizado contra o executado. 4. Todavia, a 1ª. Seção dessa Corte, reafirmou o entendimento esposado na decisão recorrida em sede de Recurso Especial representativo de controvérsia, ao decidir que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN” (AgRg no REsp 1248451/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 1ªT, j. 05/11/2013, DJe 26/11/2013).

CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário, Linguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 24º Ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro e COELHO Eduardo Junqueira, *Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF*, São Paulo, Editora RT, 2012.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária: aspectos gerais e particularidades nos atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. 2009. Tese / Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

XAVIER, Marília Barros. *Direto Administrativo Sancionador Tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2021.