



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**CURSO DE DIREITO**

**VICTÓRIA VIEIRA ROCHA**

**AVALIAÇÃO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO UTILIZADO PELA  
FAZENDA PÚBLICA PARA INSERIR OS SÓCIOS COMO CORRESPONSÁVEIS  
EM CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVADECORRENTE DE TRIBUTOS COM  
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DECLARADO E NÃO PAGO PELA  
EMPRESA CONTRIBUINTE.**

**FORTALEZA**

**2021**



VICTÓRIA VIEIRA ROCHA

AVALIAÇÃO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO UTILIZADO PELA FAZENDA PÚBLICA PARA INSERIR OS SÓCIOS COMO CORRESPONSÁVEIS EM CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA DECORRENTE DE TRIBUTO COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DECLARADO E NÃO PAGO PELA EMPRESA CONTRIBUINTE.

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo

FORTALEZA

2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

- R577a Rocha, Victoria.  
AVALIAÇÃO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO UTILIZADO PELA FAZENDA PÚBLICA PARA INSERIR OS SÓCIOS COMO CORRESPONSÁVEIS EM CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA DECORRENTE DE TRIBUTOS COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DECLARADO E NÃO PAGO PELA EMPRESA CONTRIBUINTE. / Victoria Rocha. – 2021.  
74 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2021.  
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segudo.

1. Corresponsabilidade tributária. 2. Inadimplemento de tributos. 3. Inscrição em dívida ativa. I. Título.  
CDD 340

---

VICTÓRIA VIEIRA ROCHA

**AVALIAÇÃO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO UTILIZADO PELA  
FAZENDA PÚBLICA PARA INSERIR OS SÓCIOS COMO CORRESPONSÁVEIS  
EM CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA DECORRENTE DE TRIBUTOS COM  
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DECLARADO E NÃO PAGO PELA  
EMPRESA CONTRIBUINTE.**

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

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

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Denise Lucena Cavalcante  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Lislie de Pontes Lima (Mestranda)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

Aos meus pais, Vera L. V. de Araújo Rocha e  
Wallace Sá Rocha.

## AGRADECIMENTOS

O maior agradecimento hoje é a Deus, meu maior amor e o condutor dos meus passos, a Obra Lumen, que me apresentou esse amor, e a minha família, a quem devo tudo que sou.

À minha mãe e ao meu pai, Vera e Wallace, devo minha própria vida e todos os agradecimentos possíveis por, além de lutarem incansavelmente para me dar a melhor criação pessoal e profissional, junto com minha irmã, Virna, sempre me apoiaram e vibraram comigo em todas as minhas conquistas, inclusive nesta. Vocês, junto com a vovó Lenir e o vovô, são “meu tudo”.

Agradeço à banca examinadora por aceitar o convite para participar desse momento único na minha vida acadêmica.

À professora Denise Lucena, a quem tenho imensa admiração e inspiração profissional. Ao professor Hugo de Brito Machado Segundo, quem me proporcionou enorme aprendizado em sala de aula, cultivando minha paixão por Direito Tributário, e aceitou o convite de orientação deste trabalho, e à Lislie Pontes, que é a responsável por ter me inserido no meio profissional do Direito Tributário, e esteve presente nas principais conquistas da área, aceitando ser orientadora da minha equipe no IV Tax Moot, competição nacional de Direito Tributário, no qual obtivemos o 1º Lugar nos memoriais dos contribuintes, e, por fim, fundar, junto comigo e com a Alaíde, e orientar a linha de pesquisa “Limites Constitucionais ao Poder de Tributar” no CEDIC, assumindo a missão de minha “mentora” em todo esse tempo.

Agradeço à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, na pessoa dos seus professores, funcionários e colegas que coordenaram os grupos de extensão, por terem contribuído para a minha formação acadêmica e profissional.

Em especial, agradeço a todos que participaram, nesses últimos 3 anos e meio, do CEDIC, na coordenação e condução do projeto, em especial professores William Marques, Tarcísio Rocha e Rômulo Richard, que me proporcionaram aprendizado inestimável e oportunidades em eventos incríveis sobre Direito Constitucional interdisciplinar.

Aos professores Emmanuel Teófilo Furtado Filho e Jorge Pires, agradeço, sobretudo, por terem me orientado nas monitorias de Direito Constitucional II e Processo Civil I, nas quais obtive, além um valioso aprendizado jurídico, inspiração profissional e um amor ainda maior pela docência.

Agradeço aos profissionais com os quais tive um inestimável aprendizado extramuros da universidade. Especialmente, ao Jefferson Alves, meu primeiro “chefe” e

amigo, que me ensinou desde como abrir um processo até elaborar petições, a Dra. Nayhara e a todos do escritório Viana Peixoto, meu segundo estágio, onde pude crescer ainda mais como profissional, me apaixonando pela advocacia.

Agradeço a todos do escritório Teles e Alves, onde aprendi como deve ser uma advogada de excelência, desde o atendimento ao cliente à elaboração de teses. Em especial, agradeço, infelizmente de forma póstuma, ao Haylton Alves, advogado incrível e pessoa do coração dócil, que foi mais para perto de Deus este ano, mas que deixou em mim uma marca enorme de amor, a quem devo muito do que estou me tornando.

Nas pessoas dos meus “ex-chefes”, Bernardo Martins, Ornan Júnior e José Teles, a quem devo muito do que sou como pessoa e como profissional, agradeço por todo o aprendizado que o escritório me proporcionou, bem como aos amigos que levo até hoje, Juan, Vinicius e Natália, a quem também devo todo o apoio diário.

Agradeço, de forma muito especial, ao escritório Braga Lincoln, onde criei laços de amizade que quero levar para a vida toda e onde tenho a oportunidade todos os dias de aprender com profissionais incríveis, especialmente aqueles que compõem a equipe tributária comigo, Diego Holanda e Pedro Paulo, os quais são, além de inspirações profissionais, grandes amigos, que tornam meus dias mais felizes e leves, com confiança, união e aprendizado diário.

Por último, e não menos importante, agradeço a todos meus amigos, que vibraram comigo nas minhas conquistas e me apoiaram nos momentos mais difíceis desses últimos anos, nas pessoas da Lorena Sales, da Aline, da Karine e da Taty, minhas amigas para todas as horas, do Pedro Henrique, quem tanto me ajudou e me incentivou nesse final de curso, e da Inis Lacerna, minha “anjinha” que está no céu. Vocês são fundamentais para mim.

Agradeço ainda, de forma muito especial, aqueles que estiveram junto comigo na Faculdade de Direito durante esses 4 anos e meio, sobretudo, àqueles fazem parte do melhor grupo de *whatsapp* formado por alunos da FD, “*Resnehab*”, por todas as discussões políticas que acabaram em ajuda sobre as provas. Nas pessoas da Natália Fernandes, minha companheira de anos em estágios, do CEDIC e de todos os trabalhos em dupla, e da Mayara Melo, a alegria contagiante de todos os dias, minhas grandes amigas desde o primeiro dia da faculdade, agradeço a todos vocês por todas as revisões, alegrias, choros e apoio nos melhores e piores momentos do curso.



## RESUMO

O presente trabalho tem como fito analisar os limites legais a serem aplicados na atuação da Fazenda Pública ao incluir sócios em certidões de dívida que tratam de tributos declarados e não pagos pela empresa contribuinte na qual fazem parte do quadro societário, prática esta que tem sido realizada pela administração pública como estratégia para recuperação de tributos, sem observação dos requisitos legais e procedimentais necessários. Para isso, em um primeiro plano, analisa-se os requisitos legais elencados nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional para atribuição de corresponsabilidade e o necessário respeito ao Devido Processo Legal em contraponto à prática corriqueira da Fazenda Pública na inserção automática dos sócios em certidões de dívida ativa a serem executadas judicialmente. A partir das premissas obtidas com a investigação, prossegue com análise específica da inscrição dos sócios em certidões de dívida ativa que são constituídas de forma automática, dispensando processo administrativo para inscrição do contribuinte originário, e, assim, conclui-se que, embora a empresa possa ser inscrita em dívida ativa de forma imediata após a verificação do não pagamento do tributo declarado por ela, a inclusão automática dos sócios é destoante do ordenamento pátrio e vai de encontro ao teor da súmula 430 do STJ.

**Palavras-chave:** Corresponsabilidade tributária. Inadimplemento de tributos. Inscrição em dívida ativa.

## **ABSTRACT**

The present work aims to analyze the legal limits to be applied in the performance of the Public Treasury by including partners in debt certificates that deal with taxes declared and not paid by the contributing company, in which they are part of the corporate structure, a practice that has been carried out by the public administration as a strategy for recovering taxes, without observing the necessary legal and procedural requirements. For this, at first, the legal requirements listed in articles 134 and 135 of the National Tax Code are analyzed for attribution of co-responsibility and the necessary respect for the Due Legal Process as a counterpoint to the common practice of the Public Finance in the automatic insertion of the partners in active debt certificates to be enforced in court. From the premises obtained with the investigation, it proceeds with a specific analysis of the partners' enrollment in active debt certificates that are automatically constituted, dispensing with the administrative process for enrolling the original taxpayer, and thus it is concluded that, although the company can be entered into active debt immediately after verifying the non-payment of the tax declared by it, the automatic inclusion of the partners is different from the national law and is in line with the contents of the STJ's jurisprudential understanding number 430.

**Keywords:** Tax co-responsibility. Default of taxes. Inscription in active debt.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF/88	Constituição Federativa do Brasil de 1988
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CTN	Código Tributário Nacional
ART.	Artigo
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF.	Supremo Tribunal Federal
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ICMS-ST	Substituição tributária por ICMS.
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
PAT	Processo Administrativo Tributário
ADI	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
COSIP/CIP	Contribuição de Iluminação Pública
ITCMD	Imposto de transmissão causa mortis e doação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
PIS	Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
REsp	Recurso Especial
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
EFD	Escrituração Fiscal Digital
GIA	Guia de Informação e Apuração do ICMS
CND	Certidão Negativa de Débitos

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	14
<b>2 DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS</b> .....	16
2.1 Da obrigação de pagar tributos e da divisão patrimonial da empresa e dos sócios .....	16
2.2. Da relação jurídica tributária e da identificação do sujeito passivo .....	18
2.3 Da responsabilidade tributária de terceiro por transferência .....	25
<b>3 DA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS DOS SÓCIOS POR TRIBUTOS DA EMPRESA CONTRIBUINTE</b> .....	32
3.1 Da impossibilidade de responsabilização dos sócios por mero inadimplemento do tributo pela empresa contribuinte.....	32
3.2 Das hipóteses de responsabilização do sócio gerente pelos tributos da empresa .....	35
3.3 Da necessidade de processo administrativo para constituição da certidão de dívida ativa com inclusão dos sócios como corresponsáveis .....	42
<b>4 DA INCLUSÃO DOS SÓCIOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA COM INSCRIÇÃO DE TRIBUTOS DECLARADO E NÃO PAGO</b> .....	50
4.1 Das modalidades de lançamento de tributos .....	50
..	
4.1.1. Lançamento de ofício ( <i>ex officio</i> ) .....	52
4.1.2 Lançamento por declaração (misto) .....	53
4.1.3 Lançamento por homologação (autolancamento) .....	55
4.2 Da constituição da certidão de dívida ativa de tributos com lançamento por homologação.....	58
4.3 Da responsabilização dos sócios e inclusão deles na CDA por tributos declarados e não pagos pela empresa contribuinte .....	61
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	68
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	70



## 1 INTRODUÇÃO

O Estado Democrático de Direito depende de recursos e estratégias, para sua manutenção e efetivação dos direitos declarados nas normas constitucionais, e, atualmente, os tributos são o principal financiamento do Estado Social, que se atrela necessariamente a um Estado Fiscal.

Ocorre que, como forma de garantir a efetivação dessa arrecadação, a Administração Pública, em sua função fiscal, tem inserido de forma automática os sócios de empresas inadimplentes como corresponsáveis nas Certidões de Dívida Ativa referentes a débitos inadimplidos pela pessoa jurídica na qual eles participam do quadro societário.

Pretende-se analisar, ao longo deste trabalho, portanto, as hipóteses e limites legais, doutrinários e jurisprudenciais de responsabilização dos sócios por débitos da empresa que fazem parte, e do respectivo procedimento administrativo para inserção deles na certidão de dívida ativa como corresponsáveis, especialmente quando se tratar de tributos com lançamento por homologação declarados e não pagos pela pessoa jurídica.

Defende-se, baseado no estudo doutrinário e jurisprudencial, a necessidade de processo administrativo prévio que analise das hipóteses legais de responsabilização dos sócios, do artigo 135 do Código Tributário Nacional, razão pela qual antes de serem inseridos como corresponsáveis nas CDAs, os sócios devem ser notificados para apresentar defesa na via administrativa, com respeito aos princípios constitucionais do Devido Processo Legal, do Contraditório e da Ampla Defesa.

No que tange aos tributos caracterizados pelo lançamento por homologação, registra-se que possuem como principal característica a autonomia do contribuinte para realizar todos os atos necessários para a constituição do crédito tributário, o qual declara e paga previamente o tributo devido, cabendo à Administração Pública tão somente fiscalizar e homologar tais atos, o que pode ser, inclusive dispensado, no caso de homologação tácita.

Nessa hipótese, portanto, quando o contribuinte declara e não paga o tributo, há presunção de veracidade da declaração, a qual é vista como “confissão de dívida” para a maior parte da doutrina, razão pela qual há a constituição da certidão de dívida ativa de forma automática, dispensando qualquer processo administrativo a ser realizado previamente para inscrição do contribuinte originário.

Logo, nessa modalidade de lançamento, é dispensada a notificação do contribuinte para o pagamento ou impugnação do débito, bem como qualquer processo administrativo prévio à constituição da certidão de dívida ativa, de modo que surge a principal questão deste

trabalho, que é a hipótese de inscrição dos sócios como corresponsáveis nessas CDAs com respeito ao Devido Processo Legal.

Dessa forma, este trabalho tem como objetivo central a análise do procedimento administrativo utilizado pela Fazenda Pública para inserir os sócios em CDA como corresponsáveis de tributos declarados e não pagos pela empresa que fazem parte, o que se faz através da análise inicial da responsabilidade tributária de terceiros, especialmente dos sócios, das hipóteses legais cabíveis, com o necessário respeito aos princípios constitucionais mencionados, do avanço da jurisprudência no que tange à impossibilidade de responsabilização dos sócios gerentes por simples inadimplemento de tributo da pessoa jurídica – súmula 330 do STJ, e, por fim, da legislação aplicável ao processo administrativo tributário.

A metodologia utilizada para a produção deste trabalho é a pesquisa bibliográfica de autores consagrados no direito tributário, com fito de conceituar e definir os elementos mais importantes para a pesquisa em destaque, apropriando-se ainda das características, classificações, espécies e procedimentos listados pelos referidos autores, bem como suas opiniões, para fomentar o debate que é objeto deste trabalho.

Além da pesquisa bibliográfica, realizou-se também análise da legislação aplicada às regras de responsabilidade tributária e procedimentos administrativos e aos atos normativos da Fazenda Pública, somada ainda ao estudo das decisões e entendimentos sumulares dos tribunais superiores, com fito de verificar a licitude dos atos realizados pela administração pública acerca da atribuição de responsabilidade a terceiros.

Quanto aos objetivos, tem-se, de forma geral, o fito sublinhar a importância do Devido Processo Legal para a atribuição de corresponsabilidade de terceiros que compõem o quadro societário de empresas inadimplentes e analisar a licitude da utilização da corresponsabilidade como meio de efetivar a arrecadação de tributos.

Especificamente, os objetivos dessa pesquisa são: a) analisar a relação jurídica entre o fisco e o contribuinte originário, b) identificar as hipóteses legais de atribuição de responsabilidade de terceiros por débitos de pessoas jurídicas nas quais fazem parte do quadro societário, c) elencar os limites legais para atribuição de responsabilidade, somada ainda a análise do entendimento doutrinário e jurisprudencial brasileiro acerca do tema; d) discutir a aplicação das regras de responsabilidade dos sócios no caso de inclusão deles em CDAs constituídas por tributos declarados e não pagos pela pessoa jurídica que compõem o quadro societário.

## 2 DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

A relação jurídica tributária é formada pelo sujeito passivo, que, em regra, é o contribuinte, e o Estado, representado pela procuradoria do ente público, seja a União, Estados-Membros, Distrito Federal ou Municípios. Para entender o momento em que o responsável tributário ingressa nessa relação jurídica, faz-se necessário analisar a obrigação de pagar tributos, a divisão patrimonial das empresas e de seus respectivos sócios e, por conseguinte, as possibilidades de ocupação da figura do sujeito passivo, o qual arcará com o ônus de pagar o tributo na relação.

### 2.1 Da obrigação de pagar tributos e da divisão patrimonial da empresa e dos sócios

O Estado Democrático de Direito, como instituição que rege a sociedade moderna, com fito de atingir os objetivos trazidos no artigo 3º da Constituição Federal de 1988, depende, para sua manutenção, de recursos e estratégias<sup>1</sup> que buscam a efetivação dos direitos declarados nas normas constitucionais, de modo que não há um Estado Social sem a presença de um Estado Fiscal.<sup>2</sup>

Registra-se, assim, que, embora não seja a única forma de arrecadação do Estado, o tributo é o principal instrumento de financiamento do Estado Moderno e se revela fundamental para o modelo econômico constitucional<sup>3</sup>, não apenas pelas necessidades financeiras do ente estatal, mas pela própria concepção de Estado Liberal, que tem como pressuposto constitucional, inclusive, o incentivo ao crescimento da iniciativa privada, através do qual se beneficia com arrecadação tributária.

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, diferente das Constituições da maioria dos países ocidentais, como Estados Unidos, França e Itália, que elencam princípios genéricos para que a lei infraconstitucional estabeleça os dispositivos mais específicos do Direito Tributário<sup>4</sup>, concede aos princípios tributários um status superior às legislações pátrias, caracterizando-se como a constituição mais extensa e minuciosa em tema de

<sup>1</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 2019, Capítulo 1, p. 19.

<sup>2</sup>MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco**. 13ª ed. rev. e atual. São Paulo, Saraiva Educação, 2018, Capítulo 11, p. 1423.

<sup>3</sup>Id. MENDES, 2018. p. 1424.

<sup>4</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A Regra-Matriz De Incidência Do Imposto Sobre Serviços**. Artigo - IBET.

tributação.<sup>5</sup>

No Brasil, portanto, a Lei Maior, que outorga esse destaque ao Direito Tributário, inerente ao Estado Social, concede à liberdade de ação jurídica econômica o status de princípio constitucional, garantindo-lhe supremacia em relação à legislação pátria, e de fundamento do Estado Democrático de Direito, nos termos de seus artigos 1º, IV, e 170<sup>6</sup>, caput, fundamento este que se materializa na prática, pela autonomia individual dada à sociedade empresarial, pelo estímulo e preservação da livre iniciativa<sup>7</sup>.

Nesse contexto, os princípios que regem iniciativa privada e o fomento da atividade empresarial, por sua vez, se mostram imprescindíveis ao Estado Democrático de Direito à medida que se constata que a empresa, atividade economicamente organizada exercida profissionalmente pelo empresário, através da sociedade empresarial, é, sobretudo, propulsora de desenvolvimento do Estado, e, assim, é fonte geradora de empregos, produção ou mediação de bens e serviços para o mercado, sendo, assim, fonte geradora de tributos<sup>8</sup>, como dito.

No estudo em epígrafe, importa destacar que, para a promoção da livre iniciativa, é essencial a autonomia das sociedades empresariais, a qual é garantida a partir do momento no qual a empresa obtém personalidade jurídica, e, conseqüentemente, passa a ser detentora de direitos e obrigações<sup>9</sup>.

A sociedade empresária adquire personalidade jurídica a partir da sua inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos<sup>10</sup>, conforme o art. 985 e 45 do Código Civil de 2002.<sup>11</sup> Nessa lógica, não é mais a pessoa física que lhe criou que responde em seu nome, mas sim a própria empresa, representada por alguém que, sublinha-se, não possui responsabilidade sobre os atos da pessoa jurídica, exceto nos casos previstos em lei.

Ou seja, com a personificação da sociedade, titular de um patrimônio próprio,

---

<sup>5</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

<sup>6</sup> 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: 10 dez 2020

<sup>7</sup> MAMEDE, Gladston. **Direito Empresarial Brasileiro**. V. 1. Empresa e Atuação Empresarial. 4ª Ed. São Paulo, 2010. p. 59

<sup>8</sup> CAMPINHO, Sérgio. **Curso de Direito Comercial**. Cap. 4. p. 149. 2018

<sup>9</sup> Id. CAMPINHO, 2018. p. 53

<sup>10</sup> Id. CAMPINHO, 2018. p. 53

<sup>11</sup> BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil 2002 Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 10 dez 2020

inconfundível com o patrimônio de um dos seus sócios<sup>12</sup>, a pessoa jurídica é também responsável pelo pagamento de todas suas dívidas, inclusive tributárias, de modo que adquire também obrigação tributária perante os fiscos estaduais e o fisco federal.

É importante destacar que até mesmo quando há a desconsideração da personalidade jurídica, no âmbito empresarial, a aplicação deste instituto não nega a autonomia de personalidade jurídica da sociedade, mas, ao contrário, quando é confirmada fraude contra credores ou abuso de direito, a aplicação do incidente da desconsideração tem como fito a reafirmação do princípio da autonomia da personalidade jurídica<sup>13</sup>, haja vista que busca, sobretudo, evitar a confusão patrimonial entre a empresa e seus sócios.

Não há discussões, nesses termos, acerca da divisão patrimonial da pessoa jurídica e da pessoa física no âmbito empresarial, bem como de sua importância para a garantia da livre iniciativa, princípio fundamental trazido pela Constituição Federal, o qual, como mencionado, é intrinsecamente relacionado ao desenvolvimento do Estado Democrático de Direito e à possibilidade do Estado de cobrar tributos, maximizando sua receita.

O Estado Social é mantido, assim, pela cobrança de tributos, mas também, para isso, garante a livre iniciativa das empresas e sua autonomia no mercado, mas também em relação aos seus sócios, que, em regra, possuem patrimônios, dívidas, obrigações e direitos distintos da pessoa jurídica que os tem inscritos no quadro societário.

Isto posto, registra-se, desde logo, que a divisão patrimonial da empresa, pessoa jurídica, detentora de direitos e obrigações, e da pessoa física que está na condição de sócio é também aplicada no âmbito tributário, e, por isso, as obrigações tributárias da empresa não devem, em regra, serem opostas a terceiros, inclusive seus sócios, salvo casos previstos em lei.

## 2.2. Da relação jurídica tributária e da identificação do sujeito passivo

A partir da análise do fenômeno da Regra Matriz de Incidência Tributária, trazido pela doutrina de Paulo de Barros Carvalho<sup>14</sup>, tem-se que há subsunção quando o fato jurídico tributário, constituído pelo que está prescrito pelo direito positivo, configura perfeita identidade com o que está descrito no normativo da hipótese de incidência.

Assim, quando há concretude do fato, o sujeito ativo se torna titular do direito

---

<sup>12</sup> ID. CAMPINHO, 2018. p. 54

<sup>13</sup> CAMPINHO, Sérgio. **Curso de Direito Comercial**. Cap. 4. p. 55. 2018

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 329

subjetivo público de exigir a prestação, e, assim, o sujeito passivo atribui a obrigação de cumpri-la, nascendo, assim, a relação jurídica.

Essa relação jurídica, nas palavras de Fábio Ulhoa Coelho<sup>15</sup>, equivale à própria obrigação, à medida que o autor afirma que a esta última é “um vínculo jurídico entre sujeitos, isto é, uma relação jurídica”, e esse vínculo jurídico é manifesto por um fato que faz nascer direitos e deveres subjetivos.

A relação jurídica tributária nasce, portanto, de um vínculo abstrato de cunho obrigacional, com uma imputação normativa prévia, em obediência ao Princípio da Legalidade em sentido estrito, e é composta por dois polos que envolvem o débito tributário: o polo ativo, credor, representado pelos entes tributantes, que são as pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal), que possuem o poder/dever de tributar; e o polo passivo, devedor, que podem ser pessoas físicas ou jurídicas.

Há, portanto, de um lado, aquele que possui íntima conexão (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência, nas palavras de Geraldo Ataliba<sup>16</sup>, que é o sujeito passivo originário, chamado de contribuinte; e, de outro lado, o sujeito ativo é o Estado, que, como já dito, é o detentor do poder/dever de tributar.

Logo, o sujeito passivo originário da relação jurídica tributária é o contribuinte, o qual é definido na doutrina como aquele que “realiza a materialidade descrita na norma”<sup>17</sup>, “aquele que protagoniza o fato descrito na hipótese de incidência tributária”<sup>18</sup> ou “aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”<sup>19</sup>.

Na mesma linha, Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>20</sup>, Luís Eduardo Schoueri<sup>21</sup>, Ricardo Lobo Torres<sup>22</sup> e, por fim, Paulo de Barros Carvalho<sup>23</sup>, elencam:

---

<sup>15</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil: obrigações; responsabilidade civil**. São Paulo: Saraiva, 2010.

<sup>16</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 54-59.

<sup>17</sup> BECHO, Renato Lopes. **As diversas interpretações para a responsabilidade tributária de terceiros: artigo 134 do CTN**. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 185, p. 103-127, fev. de 2011. p. 126.

<sup>18</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 190.

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 145.

<sup>20</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 596-597.

<sup>21</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 549-550.

<sup>22</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro; São Paulo: Renovar, 2009. p. 228.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Linguagem e método**; 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 553

Economicamente, contribuinte é a pessoa que arca com os ônus do tributo. Nos domínios jurídicos, é o sujeito de direitos que ocupa o lugar sintático de devedor, no chamado “polo passivo da obrigação tributária” .<sup>24</sup>

A Constituição Federal, por seu turno, embora não defina de forma expressa a figura do sujeito passivo, estabelece critérios materiais das hipóteses de incidência sobre as quais poderá o sujeito ser tributado, restando ao legislador o delinear dos responsáveis tributários<sup>25</sup>, nos termos do art. 146, III, “a” da CF/88<sup>26</sup>, que dispõe:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
  - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Nesses termos, o constituinte se reporta, nas normas constitucionais, a um evento (operações relativas à circulação de mercadorias; transmissão de bens imóveis; importação; exportação; serviços de qualquer natureza, etc.) ou a bens (produtos industrializados, propriedade territorial rural, propriedade predial e territorial urbana, etc.), e concede ao legislado ordinário a competência para delinear os detalhes da hipótese de incidência e, além disso, escolher o sujeito que arcará com o valor da incidência fiscal, na qualidade de devedor da prestação tributária.<sup>27</sup>

Diante dessa imposição constitucional, o Código Tributário Nacional traz no seu art. 121<sup>28</sup> a definição do sujeito passivo na relação jurídico tributária:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 553.

<sup>25</sup> BARBASSA, Sarah Mila. **Responsabilidade Tributária de empresas que compõem o mesmo grupo econômico**. Tese (Mestrado em Direito Tributário – Direito GV, Fundação Getúlio Vargas). São Paulo, 2015. 139 f.

<sup>26</sup> 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: 10 jan 2021

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. – São Paulo. Saraiva Educação, 2019, p. 403

<sup>28</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 15 fev 2020

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.

Nos termos dessa disposição legal, a figura do sujeito passivo tributário pode ser ocupada pelo contribuinte ou pelo responsável tributário. Essa última hipótese, portanto, nasce da necessidade do Estado de arrecadar os tributos de forma mais eficaz, haja vista os tributos, como já mencionado, são o principal instrumento de financiamento do Estado Democrático de Direito, tanto é que, para a viabilização da tributação, o Estado criou diversas relações jurídicas distintas, que envolvem contribuintes e não contribuintes.<sup>29</sup>

No entanto, importa registrar que as normas que tratam de responsabilidade tributária em sentido amplo não devem ser confundidas com a regra-matriz de incidência, a qual traz o contribuinte como o sujeito passivo.<sup>30</sup> A responsabilidade do terceiro, na verdade, exige que haja uma relação jurídico-tributária obrigacional, que se distingue daquela que vincula o sujeito passivo originário, contribuinte, e a Fazenda Pública. É nesse sentido, que entende o Supremo Tribunal Federal:

“(…) 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Personen, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte” (STF, Pleno, RE n. 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, ac. 3.11.2010, DJe 10.2.2011)<sup>31</sup>

Nesse sentido, tem-se a diferença entre o fato tributário e fato da responsabilidade, os quais vinculam, respectivamente, o contribuinte e o responsável. No caso deste último exige-se, portanto, que haja o fato tributário somado ao fato de responsabilidade, haja vista

---

<sup>29</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 2019, Capítulo 8, p. 240.

<sup>30</sup> NEDER, Marcos Vinícius. **Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal**. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (orgs.). VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET – Direito Tributário e os Conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010. p. 988

<sup>31</sup> STF. Recurso Extraordinário n. 562.276 PR. Relator: Ministra Ellen Gracie. DJ 10 fev. 2011. STF, 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>. Acesso em: 5 out. 2018.

que este pressupõe aquele, não se confundem.<sup>32</sup>

Nas relações tributárias, os contribuintes são obrigados a pagar tributos em nome próprio, assim como a cumprirem determinadas obrigações acessórias determinadas previamente em lei; as outras pessoas, não contribuintes (ou seja, que não são obrigadas a pagar determinado tributo) são obrigadas, por lei, a colaborar com a administração tributária tomando medidas que viabilizem a fiscalização, como é o caso das instituições financeiras, que são obrigadas a prestar informações acerca das movimentações realizadas por seus clientes<sup>33</sup>.

Assim, para viabilização da tributação, o Estado se utiliza de diversas relações jurídicas, como a de prestação de informações pelos bancos, como mencionado, mas, além disso, atribui, nos termos da lei, a diferentes pessoas a responsabilidade de arcar com o pagamento de um determinado tributo, como é o caso do responsável tributário, elencado no inciso II, §1º do art. 121 do CTN<sup>34</sup>, que não é contribuinte, por expressão legal.

Leandro Paulsen comenta ainda que o art. 121 do CTN, ao tratar do “sujeito passivo” da obrigação tributária principal, deixou de elencar que o contribuinte e o responsável tributário não são sujeitadas passivos de uma mesma relação jurídica. O contribuinte, nas palavras de Leandro Paulsen, possui o dever fundamental de pagar tributos, enquanto o terceiro, designado no CTN como “responsável”, é obrigado a uma colaboração com a Administração, para simplificação, facilitação e garantia da arrecadação.<sup>35</sup>

Para tornar mais clara essa divisão de sujeitos passivos na relação tributária, importa destacar que, embora o dispositivo legal supracitado traga tão somente essas duas figuras: contribuinte e responsável tributário, como se este último fosse qualquer terceiro não contribuinte, a doutrina pátria traz ainda a distinção entre o substituto tributário e o responsável tributário.

O substituto tributário é obrigado diretamente pelo pagamento do tributo no lugar do contribuinte, nos termos da Constituição Federal, podendo exigir deste a restituição ou realizar a retenção do valor; o responsável tributário, por sua vez, é o terceiro obrigado, subsidiariamente ao pagamento de tributo em razão do inadimplemento do contribuinte ou do descumprimento de uma obrigação de colaboração do responsável, que tenha favorecido tal

---

<sup>32</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 103

<sup>33</sup> Id. PAULSEN, Leandro, 2019, p. 240.

<sup>34</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 15 fev 2020

<sup>35</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 2019, Capítulo 8, p. 258.

inadimplemento.<sup>36</sup>

Rubens Gomes de Sousa, por exemplo, elenca a diferença entre o sujeito passivo direto e o sujeito passivo indireto a partir da análise da relação econômica com o fato jurídico tributável. Para o autor, o Estado tem interesse ou necessidade de cobrar de pessoa distinta do contribuinte, por isso, cria a figura do sujeito passivo indireto, que se apresenta em duas modalidades, que é a de substituição e a de transferência, sendo esta última composta pelas hipóteses de solidariedade, sucessão e responsabilidade.

Nota-se que para esse autor, na mesma linha de raciocínio aqui destacada, a substituição tributária é uma hipótese distinta da sujeição passiva por transferência, de modo que se torna evidente, desde logo, a diferença trazida na doutrina entre o substituto e o responsável tributário, importante para discussão deste trabalho.

Em análise dessa diferenciação, Regina Helena Costa, elenca um critério também econômico acerca da distinção entre o sujeito passivo direto e o sujeito passivo indireto. Para a autora, o primeiro possui relação intrínseca com o fato descrito na hipótese de incidência ou da qual tirou proveito econômico, enquanto o último, sujeito passivo indireto, seria o responsável, que tem sua obrigação decorrente de disposição legal.

Paulo de Barros Carvalho<sup>37</sup> e Rita Ferragut<sup>38</sup> criticam a utilização desse critério econômico para a distinção das modalidades de sujeitos passivos tributários indiretos, mas também entendem, do ponto de vista jurídico, que o responsável tributário só pode ser onerado pela cobrança de tributos mediante expressão legal, e o diferencia da figura do substituto tributário, modalidade está prevista em lei com caracterização de sua relação com o fato gerador tributável.

O ponto principal é que, por expressão legal, tanto o contribuinte como o terceiro podem vir a ser obrigados a pagar determinado tributo, através de cobranças ou execuções no caso de inadimplemento da obrigação, porém, os dois configuram hipóteses de incidência distintas, em fatos pré-determinados e distintos por lei.<sup>39</sup>

Nas palavras de Amílcar Falcão, os sujeitos indiretos, seja por transferência (sucessor ou responsável tributário), seja por substituição (substituto legal tributário), só podem ser responsabilizados mediante disposição legal expressa, enquanto a configuração do sujeito passivo principal ou direto, que é o contribuinte, como dito, está implícito na lei a

---

<sup>36</sup> Id. PAULSEN, Leandro, 2019, p. 259.

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 553.

<sup>38</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, p. 34.

<sup>39</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 2019, Capítulo 8, p. 259.

partir do exame do fato gerador, por exemplo.<sup>40</sup>

Assim, o sujeito passivo direto ou originário é o contribuinte, quem tem relação direta com o fato gerador e deve ser cobrado pelo tributo que lhe é devido, e a lei, para facilitação da tributação essencial ao Estado Fiscal, criou a figura do terceiro, mas também elencou os requisitos para essa imputação de responsabilidade a um sujeito passivo indireto, dividido em responsáveis e substitutos, na classificação trazida pela doutrina tradicional, sintetizada por Renato Lopes Brecho.<sup>41</sup>

Em observação à determinação legal trazida pelo §7º do art. 150 da CF/88 acerca da figura do substituto tributário, nota-se que o Sistema Constitucional Tributário tem como fito garantir formas eficazes de arrecadação do tributo, dando ao substituto tributário a participação da relação jurídica como se contribuinte fosse, haja vista que, em muitas operações interestaduais, por exemplo, torna-se difícil ao fisco analisar a ocorrência do fato gerador.<sup>42</sup>

Assim, o substituto tributário está sujeito a diversas obrigações acessórias, como declarações, assim como pode se sujeitar à obrigação tributária principal em seu montante, motivo pelo qual se difere, desde logo, da figura do responsável tributário, objeto deste estudo.

A título de exemplo, essa diferença torna-se ainda mais visível a medida em que se analisa o recolhimento de ICMS em operações interestaduais e intermunicipais. Tendo em vista que o aparelhamento estatal não é suficiente para averiguar toda e qualquer circulação de mercadoria em seu território, através substituição tributária, como prevê a norma constitucional, o Estado pode facilitar e garantir a tributação, atribuindo a um outro elo da cadeia de consumo a obrigação de recolher o tributo devido em todas as fases de comercialização da mercadoria, através da presunção de que o fato gerador (a venda) ocorrerá em seguida, e, assim, há o recolhimento pelo substituto.

Em outra perspectiva, que entenda que o substituto poderia estar ocupando a figura do contribuinte originário, não há como admitir que ele estaria obrigado a débito de outrem, porque a obrigação já nasce sendo sua, desde o início, sendo ele obrigado a débito

---

<sup>40</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 134.

<sup>41</sup> BECHO, Renato Lopes. As diversas interpretações para a responsabilidade tributária de terceiros: artigo 134 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 185, p. 103-127, fev. de 2011. p. 82.

<sup>42</sup> SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho De. **Responsabilidade Tributária Dos Sócios Administradores Da Sociedade Limitada Como Decorrência Do Jus Puniendi Estatal: Aferição Mediante Desconsideração Da Personalidade Jurídica**. Tese (Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco). Recife. 2017. 253. f. 75

próprio<sup>43</sup>, diferente do responsável tributário, que necessita haver um fato posterior ao fato gerador para haver sua responsabilização.

A partir de um fato gerador que ensejaria a cobrança do tributo que sequer se consolidou, mas restou presumida, configura-se, assim, a obrigação tributária em face substituto, de modo que, nas palavras de Maria Rita Ferragut, a figura do substituto é formada desde o início por determinação legal.<sup>44</sup>

O responsável tributário, por sua vez, diferente do substituto, responde por débitos de outrem, e, assim, não pode ser obrigado ao pagamento do tributo sem a devida configuração dos critérios legais do redirecionamento a ele da responsabilidade originalmente do contribuinte.

## 2.2 Da responsabilidade tributária de terceiro por transferência

A responsabilidade tributária diferencia-se da responsabilidade jurídica em geral, a medida que esta última se exterioriza a partir do não cumprimento de uma norma jurídica ou do ato lícito que cause dano injusto a outrem, enquanto aquela, própria do Direito Tributário, tem o intuito de atribuir a um terceiro, estranho à relação jurídica tributária, uma obrigação que é própria do contribuinte<sup>45</sup>.

Sublinha-se, como já demonstrado, que o ordenamento pátrio elenca ao contribuinte originário a figura de sujeito passivo na relação jurídica tributária, mas também, por força da norma constitucional, dá ao substituto tributário essa mesma obrigação nos termos da lei, como de cobrança de ICMS-ST interestadual, no exemplo anteriormente trazido.

De maneira diferente, o responsável tributário elencado no inciso II do §único, art. 121, CTN é uma figura criada pelo legislador infraconstitucional para que, em algumas hipóteses, terceiros, estranhos à relação jurídica tributária, figurem o polo passivo da obrigação e passem a ser cobrados pela dívida de outrem.

Por expressão cristalina desse dispositivo, o contribuinte é aquele que possui

---

<sup>43</sup> SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho De. **Responsabilidade Tributária Dos Sócios Administradores Da Sociedade Limitada Como Decorrência Do Jus Puniendi Estatal: Aferição Mediante Desconsideração Da Personalidade Jurídica**. Tese (Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco). Recife. 2017. 253. f. 75

<sup>44</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

<sup>45</sup> CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e financeiro. 2020. São Paulo. Saraiva Educação, 2020. 9ª Ed. p. 537

relação pessoal e direta com o fato gerador, enquanto os responsáveis, tidos como sujeitos passivos indiretos, são os que, embora não ostentem a condição de contribuinte, possuem obrigação de pagar tributo por expressa disposição legal.

Para a análise da imputação de transferência de responsabilidade, vale destacar que, em um sentimento amplo, a responsabilidade tributária diz respeito à “submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária”, vinculando, então, os sujeitos passivos da obrigação tributária, como ensina Hugo de Brito Machado.<sup>46</sup>

A responsabilidade tributária atribuída a um terceiro, no sentido trazido pelo CTN, por sua vez, só pode ser configurada se preenchidas as circunstâncias legalmente previstas, não podendo ser decorrentes, portanto, da discricionariedade da administração. É nesse sentido que a Ministra Ellen Gracie<sup>47</sup>, ao trazer o conceito de regra matriz de responsabilidade dispõe:

A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Personne, terzo ou tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela.

Notória é, portanto, a diferença entre a figura do contribuinte, do substituto tributário e do responsável tributário, sendo este último bem delimitado na disposição do art. 121 do CTN, de modo que essas figuras são caracterizadas a partir de fatos geradores distintos. A obrigação do contribuinte e do substituto nascem com o fato gerador correspondente à hipótese de incidência tributária; a obrigação do responsável, por sua vez, nasce de uma relação específica trazida pela lei.

Essas três figuras que podem ser responsáveis, no sentido amplo de responsabilidade, pelo crédito tributário, por seu turno, se diferenciam na classificação trazida pela doutrina pátria, a qual ainda não é pacífica nessa divisão.

Rubens Gomes de Souza<sup>48</sup> elenca que há a transferência de responsabilidade a partir de um fato posterior ao fato gerador, como se entende aqui neste trabalho. Essa parte da doutrina, exemplificada também por Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>49</sup> e Hugo de Brito

---

<sup>46</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 154.

<sup>47</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562276**. Relator (a): Min. Ellen Gracie. Julgamento: 03/11/2010. Publicação: 10/02/2011. Órgão julgador: Tribunal Pleno.

<sup>48</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 55

<sup>49</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 597.

Machado<sup>50</sup>, diferencia os responsáveis por substituição e os responsáveis por transferência, incluindo nesta última categoria a solidariedade, a sucessão e a responsabilidade de terceiros em geral.

Os substitutos tributários ganham a responsabilidade por arcar com determinados tributos desde sempre. No caso dos terceiros responsáveis por transferência, objeto deste tópico, há o deslocamento do dever de pagar o tributo para outra pessoa<sup>51</sup>, a qual recebe a responsabilidade tributária quando caracterizados os requisitos legalmente exigidos.

Paulo de Barros Carvalho<sup>52</sup>, ao analisar o art. 128 do CTN, interpreta que há três espécies de responsabilidade: responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações.

Especificamente na análise deste trabalho, destaca-se a responsabilidade de terceiros, denominada também de responsabilidade por transferência, que está disposta nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. O primeiro dispositivo, nas palavras de Paulo de Barros, traz uma responsabilidade subsidiária do responsável tributário em relação ao contribuinte, haja vista que aquele só deverá responder após o fisco tentar executar este último, que é o sujeito passivo originário, veja-se:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:  
 I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;  
 II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;  
 III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;  
 IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;  
 V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;  
 VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu  
 VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.  
 Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.<sup>53</sup>

Além da responsabilidade subsidiária dada ao responsável, nota-se, em análise do caput do dispositivo legal, que os terceiros responsáveis só podem ser onerados por obrigações tributárias que tenham relação com atos que intervierem ou por omissões de que

<sup>50</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2013. p. 146.

<sup>51</sup> BARBASSA, Sarah Mila. **Responsabilidade Tributária de empresas que compõem o mesmo grupo econômico**. Tese (Mestrado em Direito Tributário – Direito GV, Fundação Getúlio Vargas). São Paulo, 2015. 139 f. 38.

<sup>52</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 402.

<sup>53</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 15 fev 2020

forem responsáveis. Ou seja, há uma limitação material trazida pela prescrição normativa, que é a existência da configuração de um ilícito comissivo ou omissivo por parte do terceiro.

O dispositivo supracitado exige, cumulativamente, que exista um débito tributário contra um sujeito passivo originário (contribuinte); que seja impossível a cobrança do débito do sujeito passivo ordinário; e, por fim, que essa impossibilidade tenha relação direta com ato ou omissão imputáveis ao responsável (culpa).

É nesse sentido que Paulo de Barros Carvalho, analisando este mesmo artigo, dispõe:

[...] A cabeça do artigo já diz muita coisa, e fizemos questão de grifar *nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis* porque revela a existência de um indisfarçável ilícito e do *animus puniendi* que inspirou o legislador, ao construir a prescrição normativa. Não fora isso, e todos os incisos confirmariam a presença de **um dever descumprido**, na base da responsabilidade solidária. **Para evitar o comprometimento, as pessoas arroladas hão de intervir com zelo e não praticar omissões: tal é o dever que lhes compete. A inobservância acarreta a punição.**

Por fim, além da delimitação trazida no caput, os incisos trazem a descrição de das situações que os responsáveis tributários poderão responder pela obrigação principal que, originalmente, é do contribuinte. O dispositivo discutido traz, assim, a hipótese de incidência da possibilidade de responsabilidade tributária atribuída aos terceiros, os quais tem um dever a ser cumprido, como o dever de zelo, elencado pelo autor acima.

Logo, com a configuração de uma dessas situações elencadas nos incisos do artigo, surge, assim, o fato gerador do responsável, que não é tão somente a existência de dívida do contribuinte, mas também a soma do ato ou omissão elencado no artigo e da situação prescrita para cada um dos responsáveis elencados no CTN.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>54</sup>, “o responsável não participa da relação jurídica tributária propriamente dita, ou seja, não integra a obrigação tributária, pois não se encontra relacionado com a prática do fato que a originou. Sua obrigação decorre tão só de imposição legal.”.

O mesmo autor<sup>55</sup> elenca, assim, que o vínculo do responsável tributário se instala sempre que o terceiro, pessoa externa ao fato jurídico tributário, é transportado para o polo passivo da relação jurídica tributária, responsabilidade esta que possui natureza obrigacional e índole sancionatória.

Nessa hipótese, o contribuinte não deixa, de modo algum, de ser o sujeito passivo

---

<sup>54</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 601.

<sup>55</sup> Id. CARVALHO, 2019. p. 403.

originário da obrigação. Somente se o sujeito ativo esgotar todas as possibilidades de cobrança perante o sujeito passivo original (contribuinte), pode, assim, cobrar o total do crédito do responsável, nos termos do art. 134 do CTN. No entanto, caso ocorra novos fatos, que tornem possível a cobrança do crédito do sujeito passivo original, nada impede que este último seja responsabilizado, mesmo após a atribuição de responsabilidade ao terceiro.<sup>56</sup>

Para a configuração dessa responsabilidade, por seu turno, deve haver a hipótese de incidência elencada no art. 134 do CTN<sup>57</sup>, caput somado aos seus incisos, dispositivo que condiciona essa atribuição de responsabilidade a outro fato, além daquele que imputou a obrigação tributária ao contribuinte, e, assim, só se aplica subsidiariamente, quando o contribuinte não puder cumpri-la.

A responsabilidade solidária a qual se refere o artigo analisado, assim, só surge no caso de não se conseguir exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte, haja vista que, nessa hipótese, uma vez atribuída responsabilidade ao terceiro, esta passa a ser solidária, no sentido de que o sujeito passivo pode ser o contribuinte (originário) ou o responsável. Além disso, haverá solidariedade entre os próprios responsáveis, se houver mais de uma pessoa a se enquadrar na situação descrita na lei.<sup>58</sup>

No caso de liquidação da sociedade de pessoas, por expressão do dispositivo legal, pode haver a responsabilidade solidária de todos os sócios, caso não tenham sua responsabilidade limitada pela lei. No entanto, a responsabilidade dos sócios em relação ao contribuinte, na aplicação do art. 134 do CTN, é subsidiária, só podendo ocorrer caso não seja possível a cobrança direta do contribuinte, nesse exemplo, da empresa devedora.

Por todo o exposto, é notório o entendimento pacífico na doutrina de que a responsabilidade do terceiro não surge com o fato jurídico tributário e que essa hipótese implica tão somente na obrigação do contribuinte (ou do substituto). A responsabilidade do terceiro, elencada no art. 134 do CTN, surge a partir de ato ou omissão dele, requisito indispensável a sua responsabilização.

Assim, estando pendente essa condição dada ao terceiro para ser responsabilizado, não há obrigação a ser cumprida por ele, mas tão somente pelo contribuinte, configurando, assim, uma responsabilidade subsidiária, como reconhece Paulo de Barros Carvalho<sup>59</sup> em sua doutrina.

---

<sup>56</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1122

<sup>57</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 15 fev 2020

<sup>58</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1122 e 1123

<sup>59</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p. 650.

Na hipótese, em outra perspectiva, de configuração das situações descritas nos incisos do art. 134 do CTN, assim, há a transferência de responsabilidade a um terceiro, que, originalmente, não é o sujeito passivo. Esse sujeito passivo indireto poderá responder, nessa hipótese, somente por atos ou omissões que se relacionem com o crédito tributário cobrado, devendo, assim, o fisco respeitar tal delimitação, ao invés de lhe atribuir toda e qualquer responsabilidade tributária do contribuinte.

No caso da responsabilidade atribuída aos sócios de empresas, que é o objeto deste estudo, tem-se, no inciso VII do art. 134 do CTN, que essa transferência de responsabilidade só pode ocorrer quando houver, além de omissão que forem responsáveis ou ação que intervierem, a liquidação de sociedade de pessoas, e, somando-se ao que dispõe o caput do artigo, faz-se ainda necessária a impossibilidade de cobrança da empresa contribuinte para surgir a responsabilidade solidária entre a pessoa jurídica e a pessoa física, que, como elencado anteriormente, possuem patrimônios, obrigações, direitos e dívidas distintos.

O Código Tributário Nacional, em ato contínuo, traz o artigo 135 com a previsão de responsabilidade pessoal de todas as pessoas referidas nos incisos do art. 134 do CTN, o qual versa sobre responsabilidade de terceiros em situações lícitas, enquanto aquele versa sobre o ilícito (infração à lei ou excesso de poder), nas palavras de Luis Eduardo Schoueri<sup>60</sup>, o que, na mesma lógica, é dito por Paulo de Barros Carvalho<sup>61</sup> em análise desses dispositivos:

O art. 135, não obstante também apresente caráter sancionatório, elege hipótese diversa, mais grave, cominando sanção igualmente mais severa: exige que tenham sido praticados “atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, implicando a responsabilidade exclusiva e pessoal daquele que agiu desse modo. Semelhante é a prescrição veiculada pelo art. 137 do Código Tributário Nacional, que, ao dispor sobre a figura da responsabilidade por infrações, atribui ao agente, de modo pessoal, a carga tributária decorrente das infrações que praticou de forma dolosa.

Nessa análise, o autor elenca e compara a responsabilidade de terceiros e a responsabilidade por infrações, respectivamente dispostas nos artigos 135 e 137 do CTN<sup>62</sup>, as quais se assemelham a medida que só se configuram com a prática de dolo, intenção de

<sup>60</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 1120.

<sup>61</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 650

<sup>62</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 15 fev 2020

fraudar, de agir de má fé e prejudicar terceiros e caracterizam, por conseguinte, responsabilidade exclusiva e pessoal daquele que agiu com excesso de poderes, infração de lei, infração do contrato social ou do estatuto.

Para o estudo do caso em tela, importa destacar o que dispõe o artigo 135 do CTN, com especial destaque ao inciso III que trata do sócio administrador, nos seguintes termos:

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.

Observa-se, por expressão do dispositivo legal, que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado podem ser pessoalmente responsabilizados pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, desde que verificada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Diante disso, questão relevante diz respeito ao alcance dessa previsão, a fim de identificar em que circunstâncias as pessoas indicadas respondem pelos créditos tributários dos quais sejam contribuintes as pessoas jurídicas de direito privado, como será melhor delineado no capítulo a seguir.

### **3 DA RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS POR TRIBUTOS DA EMPRESA CONTRIBUINTE**

Com base nos pontos elencados anteriormente, pode-se concluir que a sociedade empresária é detentora de personalidade jurídica própria, distinta da personalidade dos seus sócios, e, conseqüentemente, há divisão entre o patrimônio empresa, detentora de direitos e obrigações, da pessoa física que compõe seu quadro societário.

Nesse sentido, importa destacar que essa divisão implica a impossibilidade de atribuição das obrigações tributárias da pessoa jurídica a terceiros, mesmo quando sócios, pelo simples inadimplemento de tributo, uma vez que relações jurídicas tributárias da empresa não podem ser confundidas com as dos seus sócios, que possuem direitos, obrigações patrimônio, dívidas e até capacidade postulatória próprios.

#### **3.1 Da impossibilidade de responsabilização dos sócios por mero inadimplemento do tributo pela empresa contribuinte**

A Fazenda Nacional, se baseando na normativa do art. 135, do CTN, sustentava, em outro momento, a tese de que essa hipótese – melhor explicada no tópico 3.2 – se trataria de uma sanção à infração legal, de modo que os “diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado” poderiam ser responsabilizados pelos débitos da sociedade que pertenciam pelo simples inadimplemento do tributo, tido como a infração legal a ser punida, só que, nessa hipótese, quem responderia pela sanção seriam os sócios.

A partir dessa teoria, os sócios responderiam sempre pelos bens da empresa, desde que esta última fosse inadimplente, pois, somente essa atitude já configuraria como infração à lei, ao contrato ou estatuto, como exige o mandamento legal.

Corroborando com esse entendimento, Antônio Carvalho Martins<sup>63</sup> defende que os administradores devem responder com seu patrimônio pelo inadimplemento de tributo da empresa gerida por ele, visto que, na visão do autor, o gerente possuía o dever de cuidado de pagar os tributos de forma devida, em nome da empresa, e, se não houve a satisfação do crédito, o administrador ou gerente foi omissivo, independente de comprovação de conduta ilícita ou culposa.

Em entendimento diferente, no entanto, o Superior Tribunal de Justiça pacificou

---

<sup>63</sup> MARTINS, Antonio Carvalho. **Responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas de impostos**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.

esse entendimento com súmula 430:

#### SÚMULA 430

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.<sup>64</sup>

Nota-se, assim, que é consagrado pela jurisprudência pátria, a divisão patrimonial das empresas em relação aos seus sócios, ainda que não se trate de uma regra absoluta, haja vista que, assim como nos outros ramos do direito, o ordenamento jurídico pátrio elenca hipóteses legais específicas para responsabilização dos sócios.

Eduardo Botallo, por exemplo, defende que hipótese legal de responsabilização dos diretores, gerentes ou administradores é configura como causa do não pagamento, mas frisa que jamais como efeito deste inadimplemento unicamente, entendendo que, para o redirecionamento da dívida, deve haver ainda conduta ilícita que possua nexos causal com o não pagamento.<sup>65</sup>

Nas palavras de Carlos Lete Achirica<sup>66</sup>, a responsabilidade tributária atribuída aos administradores (na sociedade limitada) exige a coexistência de uma obrigação tributária da pessoa jurídica, a condição de administrador no cumprimento de suas obrigações cujo resultado possua nexos causal com o inadimplemento da obrigação tributária.

É exigido, assim, que haja infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da sociedade da qual o sócio faz parte, e não o mero inadimplemento, nos termos do entendimento sumular, de modo que haja, de fato, a quebra de regras vinculadas ao exercício da administração, como forjar ou esconder receitas ou manipular documentos, o que, uma vez ocorrido, resulta em fatos jurídicos tributários que implicam na transferência de

---

<sup>64</sup> Súmula 430 do STJ: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.” Cf. BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430.** O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014\\_41\\_capSumula430.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf)>. Acesso em: 10 de março de 2021

<sup>65</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Alguns reflexos do código civil no direito tributário:** direito tributário e o Novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

<sup>66</sup> No original: “De este precepto se deducen los siguientes requisitos para que resulte exigible la responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles: Em primer lugar, la existencia de una obligación tributaria a cargo de la persona jurídica; en segundo término, la condición de administrador ostentada por una o varias personas físicas; y, en tercer lugar, la existencia de una conducta ilícita por parte del administrador o administradores en el cumplimiento de sus obligaciones cuyo resultado sea el imp.o de la obligación tributaria infringida.” Cf. ACHIRICA, Carlos Lete. **La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles.** Madrid: Civitas, 2000. p. 45.

responsabilidade.<sup>67</sup>

Nesse entendimento, para a responsabilização do sócio-gerente, faz-se necessário que sejam atendidos alguns outros requisitos, que vão além do simples inadimplemento do tributo, como era defendido outrora, como no julgado a seguir:

TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE - AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS DEVIDOS PELA SOCIEDADE.

Os sócios-gerentes são responsáveis pela dívida tributária resultante de atos praticados com infração à lei e quem deixa de recolher tributos devidos pela sociedade comete infração à lei. Recurso improvido. (Ac. Un. da 1ª T. do STJ – Resp 203.878/RJ – Rel Min. Garcia Vieira – DJU I de 21.6.1999, p. 96).

A referida súmula, por seu turno, trouxe como resposta ao Fisco diante da utilização da responsabilidade de terceiros como um instrumento de garantia de arrecadar o tributo, sem o respeito ao devido processo legal ou análise dos requisitos legais previamente para essa responsabilização.

O Superior Tribunal de Justiça, ao editar a referida súmula, consolidou um entendimento jurisprudencial acerca da imprescindibilidade da prova de infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, consoante exige a legislação, não admitindo ser considerada “fraude” o simples inadimplemento do tributo.

O STJ, ao editar essa Súmula, ratificou um entendimento jurisprudencial acerca da imprescindibilidade da prova de fraude, por parte do Fisco, para que haja a correta responsabilização, cobrança do sócio ou administrador pelas dívidas das sociedades empresariais.

Ou seja, a responsabilidade dos sócios, detentores de personalidade jurídica distinta da empresa, trata-se de ato completo, que exige a conjugação de diversos fatores legais, com respeito ao devido processo legal, e não apenas o mero inadimplemento do tributo.<sup>68</sup>

Nas palavras de Maria Rita Ferragut,<sup>69</sup> a norma que prevê a responsabilização do terceiro pelos tributos da empresa contribuinte não prevê apenas a falta de pagamento do tributo ou descumprimento de obrigações acessórias, mas também condutas típicas e

---

<sup>67</sup> ROCHA, João Luiz Coelho da. **A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 60, p. 86-91, set. 2000.

<sup>68</sup> SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de Souza. **Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores da Sociedade Limitada como decorrência do Jus Puniendi Estatal**: aferição mediante desconsideração da personalidade jurídica. Tese (Mestrado em Ciências Jurídicas), Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco. Pernambuco, p. 98. 2017.

<sup>69</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013

antijurídicas, que estão expressas nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional e serão analisadas mais precisamente no tópico 3.2.

Logo, além do descumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte originário, a empresa, exige-se ainda uma conduta, comissiva ou omissiva, do agente responsável que seja capaz de criar uma conexão com o inadimplemento observado, configurando, assim, uma responsabilidade subjetiva.

Assim, a referida autora conclui que, com a transferência da responsabilidade tributária ao sócio e o nascimento de uma nova relação jurídica, entre este último e fisco, faz-se necessário atender a duas condições principais: i) comprovação da ação ou omissão do agente a um dever legal que deveria ter sido observado; ii) impossibilidade de ser exigido do contribuinte o tributo, a penalidade pecuniária ou ambos, requisitos estes extraídos da norma legal.<sup>70</sup>

Destaca-se ainda o que dispõe Claudio Carneiro<sup>71</sup> acerca dessa responsabilização dos sócios e o impacto da súmula 430 do STJ:

É verdade que o sócio pode ser surpreendido com a inscrição do seu nome em dívida ativa, em que pese não ter sido intimado para participar do procedimento que deu origem ao crédito. Contudo, esse procedimento da administração tributária, de incluir sócios ou administradores na CDA e, posteriormente, figurar no polo passivo de execução fiscal sem que tenham participado do processo administrativo prévio, não merece mais acolhida.

Ademais, os tribunais superiores têm entendimento consolidado que o sócio não é responsável pelos débitos tributários da empresa pelo simples fato de ser sócio da mesma (RE 562.276), pois o art. 135 do Código Tributário Nacional responsabiliza a direção, gerência ou representação da pessoa jurídica exclusivamente quando praticarem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos, hipóteses dentre as quais não se inclui o simples inadimplemento de tributos. Nesse aspecto específico temos a Súmula 430 do STJ.

Nessa análise, o autor ratifica o entendimento consolidado pelo STJ, com necessária exigência de comprovação das hipóteses legais, as quais serão melhor analisadas a seguir, até mesmo quando o sócio ou administrador estiver inscrito na certidão de dívida ativa, a qual, como verifica no art. 202 do CTN, goza de presunção de veracidade.

### 3.2 Das hipóteses de responsabilização do sócio gerente pelos tributos da empresa

---

<sup>70</sup> Id. FERRAGUT, 2013

<sup>71</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e financeiro. 2020.** São Paulo. Saraiva Educação, 2020. 9ª Ed. p. 582

Ratificando o teor da súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o inadimplemento do tributo pela empresa contribuinte não é o bastante para a responsabilização do sócio-gerente, importa destacar, desde logo, que, nos termos da lei, não é qualquer sócio que pode ser responsabilizado, ainda que atendidos os demais requisitos legais. É o que o autor Hugo de Brito Machado<sup>72</sup> elenca, em sua análise, acerca das sociedades de responsabilidade ilimitada, veja-se a pontuação do autor:

Destaque-se desde logo que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios.

Nota-se que, nas palavras do autor e nos termos da literalidade do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, não é suficiente ser sócio para que incida a responsabilidade tributária. Isto é, “quanto à responsabilidade pessoal dos sócios, [...] são apenas os sócios que tenham poderes de gerência, direção ou representação e não todos os sócios indistintamente”.<sup>73</sup>

Se o sócio não é diretor ou gerente, ou seja, se não pratica atos de administração da sociedade, não há que se falar em sua responsabilidade pelos débitos tributários da sociedade.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a aplicação desse dispositivo se configura em razão da obrigação do administrador de “sempre agir com cuidado, diligência e probidade. Deve zelar pelos interesses e pela finalidade da sociedade, o que faz mediante o cumprimento de seu objetivo social, definido no estatuto ou contrato social.”<sup>74</sup>

Não é, portanto, qualquer sócio da empresa que poderá ser configurado como responsável tributário, ainda que seja configurada alguma das hipóteses dos artigos 134 ou 135 do CTN, mas tão somente o sócio administrador.

Essa regra se torna notória a medida que se analisa as obrigações daquele que possui poderes de gerência e age em nome da pessoa jurídica, ou seja, do sócio gestor ou administrador.

O administrador, ao praticar atos dentro dos limites estabelecidos pelo contrato social ou estatuto da empresa, está agindo em nome da empresa, pessoa jurídica, e não em seu

---

<sup>72</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 163.

<sup>73</sup> MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2014, p. 271.

<sup>74</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 651

nome, como particular <sup>75</sup>, e é por essa razão, em regra, não possui o dever de arcar com os tributos não pagos da empresa.

No entanto, quando o administrador, que possui poder de gerência da sociedade, pratica atos que ultrapassam os limites estabelecidos pela sociedade empresarial em seus atos constitutivos, comete ato com excesso de poderes<sup>76</sup>, merecendo, nos termos do dispositivo acima elencado, ser responsabilizado pelos créditos que correspondem a obrigações tributárias decorrente desses atos.

Muitos doutrinadores entendem essa transferência de responsabilidade como uma sanção por ato ilícito. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, trata de uma “perinorma” do direito tributário, pois é uma espécie de comportamento não desejado pelo sistema<sup>77</sup> jurídico, e, para Cleber Giardino<sup>78</sup>, a obrigação pecuniária imputada ao representante empresarial, não pode se revestir de outra natureza senão de sanção ou penalidade, distinguindo-se, assim, do tributo.

Logo, essa responsabilidade tributária imputada ao sócio gerente, nos casos previstos em lei, se refere a uma expressão do poder-dever estatal de resguardar o ordenamento jurídico, que, nesse caso, tem como fito assegurar que as obrigações tributárias constituídas sejam devidamente adimplidas e, por conseguinte, o Estado consiga manter os cofres públicos e o seu dever estatal.

Essa hipótese de responsabilidade dos sócios gerentes está prevista no inciso III, art. 135 do CTN, que, nas palavras de Leandro Paulsen<sup>79</sup>, pressupõe uma situação grave de descumprimento da lei, do contrato social ou de estatutos, conferindo responsabilidade pessoal decorrente da prática de ato ilícito, a qual, para o autor, assim como para a maior parte da doutrina pátria, deve ser apurada já na esfera administrativa, como será discutido no capítulo a seguir.

A infração de lei, trazida no mesmo dispositivo legal, se configura a medida que o administrador, gerente ou representante legal, descumpra prescrição relativa ao exercício da administração da empresa, enquanto a infração do contrato social ou do estatuto é o desrespeito ao que está previsto nesses instrumentos societários<sup>80</sup>, e ambos geram o nascimento da relação jurídica tributária que tem como sujeito passivo o responsável

---

<sup>75</sup> Id. CARVALHO, 2019. p. 451

<sup>76</sup> Id. CARVALHO, 2019. p. 451

<sup>77</sup> Id. CARVALHO, 2019. p. 169.

<sup>78</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2013.

<sup>79</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 2019, p. 274

<sup>80</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 451

tributário, que, neste caso, seria o sócio administrador.

Nesses termos, conclui-se, que para a transferência de responsabilidade tributária, que, originalmente, é do contribuinte, quando atribuída a terceiro, que, no caso discutido, o sócio, exige que haja a configuração de dois requisitos básicos: i) que os sócios detenham poderes de gerência dos negócios da empresa e das atividades empresariais; e ii) que tenha agido em desacordo com as finalidades inerentes ao cargo diretivo.<sup>81</sup>

Não é possível, nos termos do Código Tributário Nacional, a responsabilização de sócios quotistas ou que não possuam poderes de gerência, e, além disso, quando houver responsabilização dos sócios gerentes, nas palavras do professor e doutrinador Hugo de Brito Machado, “é preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos”<sup>82</sup>.

Ou seja, um dos requisitos para a responsabilização é também o nexo de causalidade entre a conduta do sócio gerente, o qual é o único que pode ser responsabilizado dentro do quadro societário, e o não pagamento do tributo, resultando, assim, na cumulatividade dos dois requisitos supracitados: ser sócio gerente e ter infringido a lei ou o contrato social da empresa, contribuindo para o não adimplemento do tributo devido pela pessoa jurídica.

Nas palavras de Carlos Lete Achirica<sup>83</sup>, a responsabilidade tributária atribuída aos administradores (na sociedade limitada) exige a coexistência de uma obrigação tributária da pessoa jurídica, a condição de administrador no cumprimento de suas obrigações cujo resultado possua nexo causal com o inadimplemento da obrigação tributária. Para a apuração desses requisitos, portanto, é imprescindível o processo administrativo.

Joaquín Álvarez Martínez, por seu turno, elenca a necessidade de três requisitos para a configuração da referida responsabilização dos sócios: a condição de administrador, a cessação de atividades da pessoa jurídica e que as obrigações tributárias pendentes pela pessoa jurídica sejam decorrentes de comportamentos dos sócios administradores.<sup>84</sup>

Waldemar Arecha, além de considerar a necessidade de configuração da conduta

---

<sup>81</sup> Id. CARVALHO, 2019. P. 451

<sup>82</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 164.

<sup>83</sup> No original: “*De este precepto se deducen los siguientes requisitos para que resulte exigible la responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles: Em primer lugar, la existencia de una obligación tributaria a cargo de la persona jurídica; en segundo término, la condición de administrador ostentada por una o varias personas físicas; y, en tercer lugar, la existencia de una conducta ilícita por parte del administrador o administradores en el cumplimiento de sus obligaciones cuyo resultado sea el imp.o de la obligación tributaria infringida.*” Cf. ACHIRICA, Carlos Lete. **La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles**. Madrid: Civitas, 2000. p. 45.

<sup>84</sup> ÁLVAREZ MARTINEZ, Joaquín. **La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva ley general tributaria**. Navarra: Editorial Aranzadi, 2004.

específica elencada em lei, entende pela exigência de culpabilidade do sócio administrador a ser responsabilizado, bem como que tal responsabilidade não resulte de simples cálculo aritmético, mas, ao contrário, de um critério subjetivo de ponderação da conduta.<sup>85</sup>

Esclarecida a referida hipótese legal, importa destacar que o teor da súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça:

Súmula 435 - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. (Súmula 435, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010)

Esse entendimento sumular traz, além das hipóteses expressas em lei, especificamente nos artigos 134 e 135 do CTN, o redirecionamento do sócio gerente na hipótese em que a empresa deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, presumindo-se a dissolução irregular da pessoa jurídica.

Assim, o STJ elide a prova de infração à lei ou excesso de poderes apresentado anteriormente, criando nova regra para a responsabilização do sócio gerente: a dissolução irregular da sociedade, que, nas palavras de Andrade Filho<sup>86</sup>, trata-se:

Quando os sócios de uma sociedade abandonam a empresa (ou transferem os seus bens para outras pessoas jurídicas) e não cuidam para que ocorra a liquidação regular da sociedade, podem cometer abuso do direito por desvio de função. O abuso, no caso, advém da falta de observância do dever de diligência por deixar de adotar as providências operacionais e legais necessárias à liquidação da sociedade.

No julgado que deu ensejo à súmula supracitada, a Ministra Eliana Calmon elenca que, diante do não cumprimento do art. 127 do CTN pela empresa, o qual exige, como obrigação acessória, do contribuinte, informar ao fisco o seu domicílio tributário, quando a empresa deixar de funcionar no lugar da sede indicado na junta comercial, pode-se presumir que houve dissolução irregular. Em ato contínuo, afirma:

No direito comercial, há que se valorizar a aparência externa do estabelecimento comercial, não se podendo, por mera suposição de que a empresa poderia estar operando em outro endereço, sem que tivesse ainda comunicado à Junta Comercial, obstar o direito de crédito da Fazenda Pública.

---

<sup>85</sup> ARECHA, Waldemar. Responsabilidad Tributaria de los directores de sociedades anónimas. **Revista Jurídica Argentina La Ley**, Buenos Aires, p. 974-981, 1964.

<sup>86</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Desconsideração da personalidade jurídica no novo Código Civil**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 120):

E conclui que nesse caso que: “não há que se exigir comprovação da atuação dolosa, com fraude ou excesso de poderes, por parte dos sócios, para se autorizar o redirecionamento da execução fiscal.”

Registra-se que, ainda na hipótese da referida súmula, se segue o entendimento afirmado anteriormente: o simples inadimplemento da obrigação tributária não gera, por si só, a possibilidade de responsabilização do sócio, sendo necessário o preenchimento e comprovação de ocorrência dos requisitos legais do instituto da responsabilização.

No primeiro caso apresentado, que é retirado da expressão legal do art. 135 do CTN, tem-se a necessidade de ato abusivo realizado pelo sócio administrador que enseje no inadimplemento do tributo. No segundo caso, trazido pela referida súmula, o requisito se dá pela dissolução irregular da empresa, que, pelo teor da decisão, é presumido apenas pela verificação de não funcionamento da empresa no local indicado na Junta Comercial.

Destaca-se que a norma indicada, como já explicado, traz um ilícito cometido pelo sócio (infração à lei ou ao contrato social) prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo<sup>87</sup>

A dissolução irregular da empresa, indicada na referida súmula, também é ato posterior ao surgimento da obrigação tributária da empresa, tal qual o inadimplemento do tributo. Assim, a responsabilização do sócio em razão da dissolução irregular da pessoa jurídica que faz parte, afasta a hipótese do referido artigo, diferindo as duas possibilidades de responsabilização do sócio gerente.

Em análise do entendimento da súmula 435 do STJ, é importante registrar que, se por um lado, o Superior Tribunal de Justiça, em sua decisão sobre o tema, prelecionou que tal presunção prevista no entendimento sumular é relativa e pode ser elidida por prova inequívoca, a cargo do responsável tributário ou da empresa contribuinte<sup>88</sup>; por outro lado, a referida súmula eximiu do Fisco o dever de comprovar previamente a efetiva ocorrência do excesso de poderes e do dolo que configura a conduta do sócio gerente, não é por outra razão que tal presunção de dissolução irregular é alvo de diversas críticas na doutrina brasileira.

Humberto Theodoro Júnior<sup>89</sup>, nesse mesmo sentido, afirma que a responsabilidade tributária do sócio gerente ou administrador funcionaria como sanção ao ato abusivo praticado

---

<sup>87</sup> ASSIS, Araken de. **Manual de Execução**. 11. ed. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 2007. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. P 756.

<sup>88</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso em Mandando de Segurança nº 45.602/CE. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 5 de agosto de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 ago. 2014.

<sup>89</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Medida cautelar fiscal: responsabilidade tributária do sócio-gerente**. RT, ano 86, v. 739, maio de 1997. p. 122-123

por ele (infração à lei ou ao contrato social da empresa), e entende também que só seria possível nessa hipótese legal, tal qual entende também Eduardo Fortunato Bim:

Se é necessária a ocorrência de todos, repetimos, todos os pressupostos da norma sancionatória que ensejam a responsabilidade tributária de terceiros, não há por que responsabilizar os administradores se todos os requisitos não estiverem presentes. Admitir que a dissolução irregular da sociedade pressupõe a existência de todos os requisitos da responsabilidade tributária de terceiros, mormente o elemento subjetivo, é ignorá-los, afrontando, dessa maneira, o princípio da culpabilidade e da tipicidade (estrita legalidade tributária).<sup>90</sup>

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>91</sup>, por seu turno, “ainda que “fechar as portas” de uma empresa sem promover a comunicação aos órgãos fiscais e comerciais competentes possa implicar a presunção de encerramento irregular de pessoa jurídica, seguramente não autoriza a presumir a prática de condutas dolosas enunciadas no caput do art. 135 do CTN.”, e, continua afirmando que referida súmula ainda vai de encontro à súmula 430 do STJ, que veda a responsabilidade do sócio por mero inadimplemento da obrigação tributária.

Tem-se, nesse entendimento, como essencial um conjunto probatório de fatos que comprovem o intuito doloso do representante legal (sócio gerente). Conclui, assim, o referido autor:

Decerto, as informações certificadas pelo oficial de justiça no bojo do processo de que a pessoa jurídica executada não foi localizada no seu domicílio fiscal não exprimem elementos suficientes para atestar a atuação dolosa dos administradores e sócios. Supor que um fato tenha acontecido ou que sua materialidade tenha sido efetivada não é o mesmo que exhibir a concretude de sua existência, mediante prova, conferindo-lhe segurança e certeza.<sup>92</sup>

No entendimento deste último doutrinador citado, tem-se, assim, a importância do Devido Processo Legal para a apuração de conduta suficiente para imputação de responsabilidade do sócio gerente, haja vista que, sendo a empresa a contribuinte, o mero inadimplemento do tributo não gera atribuição do ônus de pagá-lo ao sócio, ainda que administrador ou gerente.

Marcelo Diniz e Marcelo Peixoto elencam que o devido processo legal é essencial ao se verificar que a hipótese legal de responsabilidade dos sócios é subjetiva e o lançamento efetuado, originalmente, se dá em face do sujeito passivo originário, nos termos da regra

---

<sup>90</sup> BIM, Eduardo Fortunato. **Dissolução irregular da empresa não enseja a responsabilidade tributária de seus administradores**. Revista Tributária e de finanças públicas. n. 41, ano 9, novembro-dezembro de 2001.

<sup>91</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p. 654

<sup>92</sup> Id. CARVALHO. 2019, p. 654.

matriz de incidência tributária.<sup>93</sup>

Ocorre que, na prática, muitas vezes, o Fisco Estadual ou Federal, indicam os sócios como corresponsáveis nas Certidões de Dívida Ativa, que gozam de presunção de certeza, liquidez e veracidade, nos termos do art. 202 do CTN, e buscam executar, desde logo, o crédito tributário devido pela pessoa jurídica também em relação aos sócios, como uma responsabilidade solidária, algumas vezes, sem observar sequer se o responsável é um sócio que possui função de gerencia, consoante exige a lei. É assim que entende, inclusive, Paulo de Barros Carvalho<sup>94</sup>:

A singela indicação no auto de infração do nome de todos os sócios constantes do estatuto ou contrato social, sem indicar individualmente as condutas dolosas por eles praticadas em desalinho com a lei ou estatutos sociais, como ainda é infelizmente muito comum encontrar em autos de infração e certidões de dívida ativa, não satisfaz as diretrizes ordenadas pelo art. 135, III, e não pode ter o efeito de atribuir responsabilidade tributária a essas pessoas.

Dito isso, passa-se analisar a seguir como deve se dar legalmente a responsabilização do sócio gerente em Execuções Fiscais que tem como base Certidões de Dívida Ativa.

3.3 Da necessidade de processo administrativo para constituição da certidão de dívida ativa com inclusão dos sócios como corresponsáveis.

Diante de todo o exposto, nota-se, desde logo que para a responsabilização de um sócio por débitos da pessoa jurídica contribuinte, é essencial, além da correspondência legal, a existência de procedimento prévio à responsabilização pelas condutas estabelecidas em lei.

A Constituição Federal, no inciso LIV e LV do seu art. 5º, exige a importância da garantia do Devido Processo Legal, do Contraditório e da ampla defesa, seja no âmbito administrativo ou judicial, veja-se:

Art. 5º [...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

---

<sup>93</sup> DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Reflexos do Novo Código Civil no direito tributário: direito tributário e o Novo Código Civil**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

<sup>94</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p. 651 e 652

Assim, com fito de garantir a todo e qualquer cidadão os meios cabíveis de defesa antes da intervenção de sua esfera individual e, especificamente no estudo em epígrafe, patrimonial, tem-se a necessidade de um processo administrativo com o respeito ao devido processo legal.

Esse último princípio legal, que rege todo o processo administrativo, traz consigo a conjugação do necessário respeito ao contraditório e à ampla defesa, e faz-se essencial para a discussão da legitimidade da dívida imputada a uma pessoa.

No caso da responsabilidade tributária a ser transferida ao sócio gerente ora estudada, há a dependência da prévia indicação dos fatos e fundamentos que pressupõe a aferição dos requisitos impostos pela lei.

O comando do art. 2º da Portaria nº 180/2010 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em igual entendimento, impõe que a inclusão do nome do corresponsável na Certidão de dívida ative seja precedida de declaração fundada da autoridade competente, veja-se:

Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de dívida ativada União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir:

- I - excesso de poderes;
- II - infração à lei;
- III - infração ao contrato social ou estatuto;
- IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, deverão ser considerados responsáveis solidários:

(Redação dada pelo(a) Portaria PGFN nº 713, de 14 de outubro de 2011)

I - os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular;

(Incluído(a) pelo(a) Portaria PGFN nº 713, de 14 de outubro de 2011)

II - os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular, bem como os à época do fato gerador, quando comprovado que a saída destes da pessoa jurídica é fraudulenta

Nota-se que a referida portaria traz o mesmo teor do art. 135 do CTN para a inclusão do sócio administrador na CDA somada a exigência de “declaração fundada” a ser proferida pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

O procedimento que dará ensejo a referida declaração, por seu turno, também é submetido aos princípios constitucionais supracitados, de modo que deve haver espaço para defesa do sócio administrador antes da inserção de seu nome na Certidão de Dívida Ativa, a

qual só pode se dar após a apuração e comprovação pelo fisco tributante das hipóteses legais.

Em igual entendimento, a Portaria da PGFN nº 948, de 15 de setembro de 2017, regulamenta, no âmbito federal, o processo administrativo necessário para o reconhecimento de responsabilidade (PARR), veja-se o art. 1º da referida portaria:

Art. 1º Esta Portaria regulamenta o procedimento administrativo para apuração de responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN.

Destaca-se que a Certidão de Dívida Ativa, por mandamento legal do art. 202 do CTN, é presumidamente certa, líquida e exigível, e, assim, deve ser formulada de acordo com a legalidade que rege a Administração Pública, nas palavras de Marcos Nóbrega.<sup>95</sup>

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>96</sup>, é garantia fundamental do contribuinte (no caso em epígrafe, do responsável tributário) a impugnação fiscal de autos de lançamento ou infração, de modo que a inexistência de previsão no ordenamento legal do Município, do Estado ou da União constitui ofensa ao texto constitucional.

Logo, é de extrema importância que, para o respeito da legalidade dos atos administrativos, dentre eles, a declaração exigida pela portaria supracitada, haja o respeito ao devido processo legal, o qual analisa Leandro Paulsen<sup>97</sup> a seguir:

O conteúdo de devido processo legal nota-se na ampla gama de instrumentos processuais colocados à disposição do contribuinte para o questionamento de créditos tributários, tanto na esfera administrativa, através, principalmente, do Decreto n. 70.235/72 (o chamado processo administrativo fiscal, que assegura direito à impugnação e recursos), como na esfera judicial, destacando-se a amplitude que se reconhece ao mandado de segurança em matéria tributária e os meios específicos para a dedução de direitos em juízo, como a ação anulatória prevista no art. 40 da LEF e as ações consignatória e de repetição de indébito tributário, disciplinadas, respectivamente, nos arts. 164 e 165 do CTN. Em se tratando de acesso à jurisdição, remédios e garantias processuais, impende considerar, ainda, que têm plena aplicação, também em matéria tributária, dentre outros, os incisos XXXV, LIV, LV, LVI, LXIX e LXX do art. 5º da Constituição. Evidencia-se, assim, a segurança jurídica enquanto devido processo legal e, mais particularmente, enquanto acesso à jurisdição.

Nas palavras do autor, a garantia desse princípio constitucional se submete à necessidade de instrumentos processuais colocados à disposição do contribuinte (ou, no caso

<sup>95</sup> NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. **O controle do gasto público pelos tribunais de contas e o princípio da legalidade: uma visão crítica**. In: BRANDÃO, Cláudio; CAVALCANTI, Francisco; ADEODATO, João Maurício (Coords.). **Princípio da legalidade: da dogmática jurídica à teoria do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

<sup>96</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, p. 1029

<sup>97</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 2019, p. 95

aqui discutido, do responsável tributário), para que haja o questionamento do crédito tributário lhe imputado.

Em discussão desses instrumentos, tem-se a necessária garantia do contraditório, que deve ser exercido, primeiramente, por meio da citação do interessado acerca dos fatos relativos a conduta apurada via administrativa, para que, assim, possa juntar documentos e esclarecer os fatos alegados com fito de contradizer o alegado pela Fazenda Pública.

No trâmite comum do processo administrativo, sendo a empresa a contribuinte originária, por óbvio, a autuação em razão de um possível inadimplemento se dará em face dela, que tinha a obrigação originária de pagar o tributo. Logo, uma vez autuada, a sociedade empresária será a única citada para apresentar defesa no processo administrativo fiscal, o qual, em caso de procedência do auto de infração, resultará na inscrição da empresa em dívida ativa.

Desse modo, em regra, não há apuração de conduta dos sócios no processo administrativo fiscal que dá ensejo à inscrição em dívida ativa do devedor tributário. Assim, para a inclusão do sócio gerente (o único que pode ser responsabilizado, nos termos da legislação tributária), deve-se haver, além da alegação das condutas previstas nos artigos 134 e 135 do CTN, a garantia de instrumentos necessários para sua defesa.

Assim, além de garantia do contraditório, que tem como finalidade a busca da verdade material, deve haver ainda a garantia da ampla defesa do responsável tributário, que poderá, assim, contradizer e debater os fatos elencados pela Fazenda Pública, com fito de evitar injustiças.

Diferente do que ocorre na constituição das certidões de dívida ativa, não é possível, legalmente, a inscrição de ofício do sócio da empresa constituinte como corresponsável. Tal ação fere, inclusive, a presunção de inocência e de não culpabilidade que traz a Constituição Federal no inciso LVII do seu art. 5º, as quais são consequência do devido processo legal.

É nesse sentido que Paulo de Barros Carvalho<sup>98</sup>, ao analisar os requisitos legais da constituição da CDA, no art. 202 do CTN, elenca que:

A indicação do número do processo administrativo é requisito essencial à ampla defesa do contribuinte. A sua falta constitui caso de nulidade da CDA. Igualmente importa em vício substancial a ausência de registros e cópias do processo administrativo. O seu extravio torna o título ineficaz, por ausência de provas do alegado pela Fazenda Pública. A falta do processo administrativo retira do juiz a

---

<sup>98</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1254

capacidade de apuração do pedido e do executado ao devido processo legal.

O autor<sup>99</sup> já demonstra, desde logo, que, embora a CDA, por determinação legal, tenha presunção de exigibilidade, certeza e liquidez, trata-se de uma presunção relativa, e, sem o processo administrativo, o juiz, em sede de Execução Fiscal, estará impossibilitado de verificar o respeito ao devido processo legal.

A hipótese de responsabilidade dos sócios gerentes previstas no inciso III, art. 135 do CTN, nas palavras de Leandro Paulsen<sup>100</sup>, pressupõe uma situação grave de descumprimento da lei, do contrato social ou de estatutos, conferindo responsabilidade pessoal decorrente da prática de ato ilícito, a qual, para o autor, assim como para a maior parte da doutrina pátria, deve ser apurada já na esfera administrativa.

Nesse entendimento, o processo administrativo que dê origem a Certidão de dívida ativa deve apurar não somente a ocorrência de fato gerador, mas o próprio ilícito que faz com que o débito possa ser exigido de terceiro, oportunizando-se a defesa também do sócio que poderá configurar como responsável tributário em eventual Execução Fiscal.

É nesse sentido que o autor, Leandro Paulsen<sup>101</sup>, dispõe ainda:

Tendo em conta que se trata de **responsabilidade pessoal** decorrente da prática de ilícito, impende que seja apurada, já na esfera administrativa, não apenas a ocorrência do fato gerador, mas o próprio ilícito que faz com que o débito possa ser exigido do terceiro, oportunizando-se aos responsáveis o exercício do direito de defesa. Assim, verificada a responsabilidade dos diretores nos autos do processo administrativo instaurado contra a empresa, deve ser lavrado termo apontando que foi constatada a prática de ilícitos que tem por consequência a sua responsabilização pessoal pelos tributos devidos pela empresa, dando-se aos supostos responsáveis a possibilidade de oferecerem defesa em nome próprio. Aliás, conforme afirmado pelo STF: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.)” [STF, Segunda Turma, rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, RE 608426 AgR, 2011.]

Assim, na hipótese de verificação de indícios da prática de ato ilícito, conforme disposto no artigo 135, caput e inciso III, do CTN, a Lei nº 10.522/2002, que trata dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, dispõe, em seu artigo 20-D:

Art. 20-D. Sem prejuízo da utilização das medidas judiciais para recuperação e acautelamento dos créditos inscritos, se houver indícios da prática de ato ilícito previsto na legislação tributária, civil e empresarial como causa de responsabilidade de terceiros por parte do contribuinte, sócios, administradores, pessoas relacionadas

<sup>99</sup> Id. CARVALHO, 2019, p. 1254.

<sup>100</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 2019, p. 274

<sup>101</sup> Id. PAULSEN. 2019. p. 274

e demais responsáveis, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, a critério exclusivo da autoridade fazendária (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

I - notificar as pessoas de que trata o **caput** deste artigo ou terceiros para prestar depoimentos ou esclarecimentos; (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

II - requisitar informações, exames periciais e documentos de autoridades federais, estaduais e municipais, bem como dos órgãos e entidades da Administração Pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

III - instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa da União, ajuizado ou não, observadas, no que couber, as disposições da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

Nos termos do dispositivo federal supracitado, tem-se que, para a análise da configuração de ato praticado com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, faz-se necessário, assim, a instauração de processo administrativo tributário prévio, com a devida citação dos sócios, em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, a análise da possível infração cometida pelo sócio gerente e a relação dos atos ou omissões do sócio com o fato gerador do tributo, por expressão dos artigos 134 e 135 do CTN.

No entanto, o que ocorre na prática é que a Fazenda Pública, muitas vezes, insere de ofício, sem instauração prévia de processo administrativo fiscal, o nome dos sócios, sejam eles gerentes ou não, nas Certidões de Dívida Ativa, a qual goza de presunção de liquidez, certeza e exigibilidade por força do artigo 204 do Código Tributário Nacional e do artigo 3º da Lei nº 6.830/80, de modo a atribuir aos sócios, terceiros estranhos à obrigação originária do contribuinte, que é a pessoa jurídica, responsabilidade subsidiária pelos débitos da empresa na qual participam do quadro societário.

Por mandamento legal, o processo administrativo fiscal (PAT), por sua vez, é o meio adequado para investigação e apuração da corresponsabilidade aos sócios, haja vista a exigência legal do art. 135 do CTN de configuração de infração cometida pelo sócio gerente, que o único que pode ser responsabilizado por expressão do mesmo artigo. Na ausência de instauração do PAT e sem o correito trâmite processual, nessa lógica, não é possível qualquer imputação de responsabilidade aqui discutida a nenhum dos sócios.

Importa destacar que a Certidão de dívida ativa representa um título executivo que, além de poder ser objeto de Execução Fiscal, é também instrumento de protesto em cartório, nos termos da ADI nº 5135<sup>102</sup>, o que ocasiona, além da negativação da pessoa física, o

<sup>102</sup> “O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir

cancelamento de contratos com o poder público existentes e impossibilidade de firmar novos contratos com parceiros públicos e privados.

Assim, no que tange à constituição da CDA, o art. 202 do CTN somado ao §3º art. 4º da Lei de nº 6.830/80, prevê a necessidade de elencar os corresponsáveis, quando houver, no termo da inscrição. É o que ocorre quando um menor incapaz, que possui renda, é indicado como contribuinte de um tributo, e, na certidão que lhe inscreveu como devedor, há indicação de seu responsável, nos termos do art. 134, inciso I do CTN.

Além disso, a CDA, por mandamento legal da Lei de Execuções Fiscais, nº 6.830/1980, pode ser confeccionada unilateralmente pelo credor, isto é, pela Fazenda Pública, e, ainda assim, gozar da presunção de legalidade que traz o art. 202 do CTN.

No entanto, registra-se que essa possibilidade não afasta a responsabilidade do fisco de produzir provas pretéritas para a constituição da certidão, haja vista que incumbe à Fazenda Pública embasar o título executivo com prova da responsabilização atribuída na CDA.

No exemplo trazido acima tem-se uma corresponsabilidade que não exige outros requisitos além do inadimplemento do tributo pelo menor para que o responsável por ele seja onerado pela cobrança. É diferente, no entanto, do que ocorre no caso do sócio a ser responsabilizado pelos tributos da empresa, que, por exigência do art. 135 do CTN, necessita de apuração prévia de condutas a serem comprovadas, exigindo, assim, um procedimento mais complexo.

Nas palavras de Paulo César Conrado<sup>103</sup>, a unilateralidade da CDA é apenas formal e não material, haja vista que o contribuinte pode participar da fase administrativa de constituição do crédito, e, de modo algum, essa unilateralidade afasta a exigência de citação também daquele que puder ser inscrito como corresponsável na certidão, sob ofensa dos princípios constitucionais supracitados.

O direito de defesa a ser exercido no processo administrativo fiscal, segundo Edilson Pereira Nobre Júnior<sup>104</sup>, deve se dar logo após o lançamento do tributo, para que seja oferecida impugnação com base nos fundamentos da exigência tributária, que, segundo o

---

sanção política”. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5135. Relator (a): Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 27 out. 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 3 nov. 2016.

<sup>103</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos**. In: CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **O Novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: FiscoSoft, 2016.

<sup>104</sup> NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Responsabilidade de sócios e administradores: compreendendo um precedente do Superior Tribunal de Justiça**. In: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso (Coords.). **Responsabilidade de Sócios**

autor, devem estar expressos na notificação do lançamento.

Ocorre que, como será discutido no capítulo a seguir, há tributos que ensejam a constituição de Certidão de dívida ativa sem qualquer ato prévio do fisco, é o caso do crédito tributário que se constitui por meio do “lançamento por homologação”.

Nessa espécie de lançamento, o contribuinte faz o recolhimento do tributo e posteriormente informa ao fisco o valor do tributo devido e sua forma de pagamento. Assim, quando o contribuinte declara corretamente, cumprindo sua obrigação acessória de informar ao fisco que deve pagar o tributo, mas não realiza o pagamento, há uma confissão de dívida, e, automaticamente, a inscrição em dívida ativa, podendo ser cobrada judicialmente, nos termos do art. 5º, §§1º e 2º do Decreto-Lei de nº 2.124 de 1984.

Assim, tendo a confissão de dívida da empresa, torna-se dispensável apuração prévia de seu inadimplemento na via administrativa para a constituição da CDA, e, não havendo processo administrativo prévio, como poderia haver a inclusão dos sócios eventualmente responsáveis pelo tributo na certidão de dívida ativa?

Ocorre que, muitas vezes, a Fazenda Pública traz, de ofício, os sócios como corresponsáveis nessas certidões, elidindo as hipóteses legais elencadas nos tópicos anteriores, não observando a exigência de processo administrativo prévio e desrespeitando o teor da súmula 430 do STJ.

## 4 DA INCLUSÃO DOS SÓCIOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA COM INSCRIÇÃO DE TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO

Entendo os requisitos legais necessários para atribuição de responsabilidade de sócios de empresas inadimplentes, passa-se a analisar a inclusão dos sócios em certidão de dívida ativa decorrente de tributo declarado e não pago pela empresa, especificamente no que tange aos tributos com lançamento por homologação.

### 4.1 Das modalidades de lançamento de tributos

O crédito tributário imputado ao contribuinte (ou ao responsável tributário, nas hipóteses vistas no capítulo anterior) é a obrigação tributária, que nasceu com o fato gerador, após tornar-se líquida, certa e exigível. A operação que realiza essa transformação da obrigação tributária em crédito tributário, que é objeto de estudo desse tópico, é o lançamento.<sup>105</sup>

O lançamento, nas palavras de Paulo Caliendo, é a base da pretensão do Fisco, e é o instrumento pelo qual a dívida tributária torna-se exigível.<sup>106</sup> Para o autor, esse instrumento tem dupla eficácia normativa: de liquidação e de acerto da obrigação tributária. Neste caso, dar uma declaração de certeza da dívida e naquele por resultar na liquidação da obrigação tributária, determinando o valor a ser pago pelo contribuinte do tributo.<sup>107</sup>

Claudio Carneiro afirma, por sua vez, que o lançamento pode ser conceituado como “uma série de atos vinculados praticados pela Administração Fazendária, com objetivo de quantificar obrigação tributária ilíquida, transformando-a em um crédito líquido e certo, apto para pagamento por parte do sujeito passivo (contribuinte ou responsável).”<sup>108</sup>

Paulo de Barros<sup>109</sup>, por seu turno, entende o lançamento como um ato jurídico e não como um procedimento, ainda que consista, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas este último não seria, na visão do autor, essencial ao lançamento, já que o procedimento tão somente prepara a formação do ato. Assim, define lançamento como:

[...] ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a

<sup>105</sup>MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. 2018. P. 187.

<sup>106</sup>CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 957

<sup>107</sup>Id. CALIENDO. 2019, p. 958

<sup>108</sup>CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e financeiro**. 2020. São Paulo. Saraiva Educação, 2020. 9ª Ed. p. 633

<sup>109</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. P. 474

formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.

Tem-se, assim, uma discussão doutrinária acerca da natureza do lançamento, mas, para o estudo aqui apresentado, basta uma análise da expressão legal trazida pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 142, que dispõe que o lançamento é um ato ou procedimento administrativo de competência exclusiva da autoridade administrativa, veja-se:

Art. 142. 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.  
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Além da característica de vinculação do ato à competência da administração pública, o lançamento se qualifica também como uma prerrogativa essencial para que o fisco possa cobrar do sujeito passivo o crédito tributário devido<sup>110</sup>, à medida este é o procedimento pelo qual a Fazenda Pública, nos termos do dispositivo supracitado, identificará o sujeito passivo, a matéria a ser tributada, a quantia devida (alíquota e base de cálculo), e, se houver, a penalidade cabível.

Ou seja, o fato gerador concretiza a obrigação abstrata da lei fiscal e o lançamento a individualiza qualitativa e quantitativamente.<sup>111</sup> Nesse sentido, Aliomar Baleeiro Misabel, em análise do dispositivo acima, conceitua o lançamento nas seguintes palavras:

Podemos dizer que o lançamento é ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individuação e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo.

Estando assentado que lançamento é ato jurídico administrativo e não procedimento, cabe-nos pensar um conceito suficientemente abrangente para abrigar não apenas os efeitos provocados pelo lançamento de ofício, como, também, aqueles alcançados pelo lançamento por homologação.<sup>112</sup>

Nota-se que, na narrativa do autor, há diferentes formas de lançamento, seja por um “ato aplicativo” ou por um ato com “efeitos confirmatórios-extintivos”, por exemplo. Dito isso, sublinha-se que ambas espécies de lançamentos, não há descaracterização da vinculação

---

<sup>110</sup> Id. CARNEIRO. 2020, p, 634

<sup>111</sup> DERZI, Aliomar Baleeiro Misabel. **Direito Tributário Brasileiro, CTN comentado**. 14ª Ed. 2018. p. 1674.

<sup>112</sup> Id. DERZI. 2018. p. 1677.

e da obrigatoriedade do ato administrativo pela Fazenda Pública, sob pena de responsabilidade funcional do fisco, caso a autoridade se exima de realizar tal procedimento.

A classificação tripartite do lançamento nasce a partir do índice de colaboração do administrado para a celebração do ato administrativo<sup>113</sup>, de modo que as três modalidades de lançamento se diferenciam com a maior ou menor participação do contribuinte na constituição do crédito tributário, que se dá pelo lançamento.<sup>114</sup>

Assim, os lançamentos dos tributos podem ser de ofício (*ex officio*), por declaração (misto) ou por homologação (autolancamento), os quais serão analisados individualmente a seguir.

#### 4.1.1. Lançamento de ofício (*ex officio*)

O lançamento denominado “de ofício” pela doutrina pátria é aquele que a própria autoridade administrativa detecta a ocorrência do fato gerador da obrigação, quantifica o valor tributável, identifica o sujeito passivo e realiza todos os atos descritos no art. 142 do CTN, sem a necessidade de atuação ou participação do sujeito passivo.<sup>115</sup>

Esse tipo de lançamento alcança tributos como o IPTU (Imposto Sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana), o IPVA (Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores), a taxa de recolhimento de lixo urbano, e as contribuições de melhoria corporativas (de interesse da categoria profissional ou econômica), empréstimos compulsórios, contribuições sindicais e de iluminação pública (CIP ou COSIP).<sup>116</sup>

Nesse caso, a autoridade competente efetua todos os atos administrativos necessários para a constituição do crédito tributário (lançamento) e apenas notifica o contribuinte<sup>117</sup> para realize o pagamento.

O lançamento de ofício, no entanto, também pode ser utilizado para corrigir eventuais equívocos verificados em outros lançamentos (inclusive de outras modalidades, como lançamento por declaração ou por homologação), é o denominado lançamento de ofício por revisão.

Assim, a doutrina divide ainda essa modalidade de lançamento em: lançamento de ofício por iniciativa própria, que é aquele no qual a administração pública realiza os atos

---

<sup>113</sup> <sup>113</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.511

<sup>114</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 966

<sup>115</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. 2018. p. 191

<sup>116</sup> Id. CALIENDO, 2019, p. 966

<sup>117</sup> Id. MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 191

necessários sem exigir colaboração do contribuinte, como no caso dos tributos supracitados como exemplos; e o lançamento de ofício por revisão, que, em regra, depende de iniciativa do contribuinte, mas, como mencionado, ocorrerá por iniciativa do fisco quando houver falha no cumprimento do dever de colaboração do contribuinte, assumindo o fisco a obrigação de suprir omissões ou incorreções no lançamento.<sup>118</sup>

É nesses termos que o Código Tributário Nacional traz, em seu artigo 149, a seguinte disposição:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Nota-se, assim, que o inciso I do art. 149 diz respeito ao lançamento de ofício por iniciativa própria, isto é, aquele referente à constituição do crédito tributário do IPTU e do IPVA, por exemplo. As demais hipóteses do referido artigo, por seu turno, tratam das possibilidades de lançamento de ofício por revisão.

Hugo de Brito Machado Segundo, em análise do referido artigo, sublinha que a expressão “iniciada” no parágrafo único do referido artigo deve ser interpretada como um processo de controle de legalidade do lançamento que será iniciado e finalizado, haja vista que é obrigatória a notificação do contribuinte, nos termos do artigo 145 do CTN, antes da decadência do direito, para que haja a constituição do crédito tributário.<sup>119</sup>

<sup>118</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 966.

<sup>119</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. 2018. p. 131 e 132

#### 4.1.2 Lançamento por declaração (misto);

Conceitua-se lançamento por declaração aquele que é efetuado pela autoridade fazendária a partir de elementos apresentados pelo sujeito passivo, ou por terceiro,<sup>120</sup> os quais são imprescindíveis para o ato a ser realizado pela Administração Pública.

No lançamento por declaração, o fisco não possui todos os elementos fáticos, tal como na constituição do crédito tributário do Imposto de Importação, do Imposto Sobre Exportação, do ITBI (Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis).<sup>121</sup> E do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).<sup>122</sup> Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a declaração, no caso desses três impostos, torna-se imprescindível a medida que:

[...] a base de cálculo do imposto segue um dinamismo próprio do mercado que exige o fornecimento de informações adicionais pelo contribuinte, para que o fisco efetive a constituição do crédito tributário.<sup>123</sup>

Assim, para a ocorrência do lançamento por declaração, surge um dever de colaboração do contribuinte, que se realiza na entrega da declaração sobre matéria fática indispensável à constituição do crédito tributário.<sup>124</sup>

Em outras palavras, há obrigação acessória a ser cumprida anteriormente ao ato da Administração Pública, que é a declaração da ocorrência de fatos sobre os quais seria possível efetuar o lançamento (fato gerador). A partir dessa declaração, portanto, a autoridade efetuará o lançamento e notificará o sujeito passivo para pagar o tributo ou para impugnar o ato administrativo.

Paulo Caliendo, em sua análise das modalidades de lançamento, elenca que no caso do ITBI, por exemplo, o mercado imobiliário é afetado frequentemente por diversos fatos e variações que impactam na definição de valor venal do imóvel, por isso surge a necessidade do contribuinte presente à administração pública a base de cálculo do tributo<sup>125</sup>, que é o valor pelo qual foi transmitido o imóvel (valor venal), e, a partir desse valor haverá a constituição do crédito tributário.

---

<sup>120</sup> Id. MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 193

<sup>121</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 967

<sup>122</sup> Id. MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 193

<sup>123</sup> Id. CALIENDO. 2019. p 967

<sup>124</sup> Id. CALIENDO. 2019. p 967

<sup>125</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 967

É importante destacar que, como narra Leandro Paulsen<sup>126</sup> em sua análise, não se trata de uma confissão de dívida por parte do contribuinte, mas tão somente do cumprimento de uma obrigação acessória. Veja-se:

[...] não se cuida de declaração em que o contribuinte reconheça o débito, pois, se fosse o caso, dispensaria lançamento pelo fisco. A declaração diz respeito a fatos necessários à apuração, pelo fisco, do crédito tributário. O contribuinte, nesses casos, cumpre seu dever de informar, mas espera a notificação quanto ao montante a ser pago.

Essa modalidade de lançamento está prevista no artigo 147 do Código Tributário Nacional, veja-se:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.  
§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.  
§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Destaca-se que a principal distinção entre o lançamento por declaração e o lançamento por homologação (que será analisado a seguir) é acerca do dever de efetuar o pagamento antecipado neste último caso, dever este, nos termos do artigo supracitado, que não está implícito ao contribuinte do tributo constituído através do lançamento por declaração.

Registra-se, assim, que no lançamento por declaração o pagamento do tributo só é exigível depois do exame dos fatos informados pelo contribuinte (ou por terceiro) pela a autoridade administrativa e a devida notificação do sujeito passivo. No lançamento por homologação, por seu turno, o dever de efetuar o pagamento é antecipado em relação a esse exame<sup>127</sup>, o qual pode nem sequer ocorrer na prática.

#### 4.1.3 Lançamento por homologação (autolancamento).

Por fim, na modalidade de lançamento por homologação, tem-se que todos os atos de apuração, quantificação, cálculo, etc. para a constituição do crédito tributário, ou liquidação da obrigação tributária, serão realizados exclusivamente pelo sujeito passivo.<sup>128</sup>

Assim, o lançamento por homologação é denominado também como

---

<sup>126</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 2019, Capítulo 8, p. 240

<sup>127</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. 2018. p. 193

<sup>128</sup> Id. MACHADO SEGUNDO, p. 193

“autolancamento”, o que, para muitos doutrinadores, trata-se de uma nomenclatura equivocada, haja vista que, para a sua devida validade, o referido lançamento e os atos praticados pelo contribuinte estão submetidos a uma condição resolutiva, que é a fiscalização homologatória<sup>129</sup>, nos termos do §1º do artigo 150 do Código Tributário Nacional:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Nota-se, por leitura do dispositivo legal supracitado, que a lei determina, no caso do lançamento por homologação, que o contribuinte apure e pague o tributo por ele devido, restando à administração pública tão somente realizar a fiscalização do procedimento após tomar conhecimento, e, assim, concordar, homologando expressa ou tacitamente o lançamento, ou discordar, lançando de ofício eventual diferença devida.<sup>130</sup>

Registra-se ainda que, por expressão do §4º do artigo 150, CTN, há um prazo de cinco anos contados do fato gerador para que a Fazenda Pública se manifeste, e que, uma vez silente, haverá efeito homologatório.

Leandro Paulsen, em análise desse prazo, afirma que não se trata de prazo para homologação tácita, mas sim para que a Fazenda Pública efetue o lançamento de ofício de eventual diferença devida ou não paga nem declarada pelo contribuinte, haja vista que a homologação ocorreria de qualquer modo, ainda que tacitamente.<sup>131</sup>

Paulo Caliendo<sup>132</sup>, por seu turno, elenca que o prazo decadencial supracitado é o período que o fisco tem para lançar por inercia ou discordância com o pagamento efetuado

<sup>129</sup>CALIENDO. Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 967

<sup>130</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 2019, Capítulo 8, p. 309

<sup>131</sup> Id. PAULSEN, p. 313

<sup>132</sup> CALIENDO. Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 970

pelo contribuinte, e, conclui que:

Não se trata de merda decadência quanto ao salto da diferença entre o pagamento efetuado pelo contribuinte e o valor devidos, mas de todo o crédito tributário constituído pelo contribuinte. Se o fisco não se manifestar expressamente, ocorrerá a decadência de seu direito de se manifestar posteriormente.

Assim, tem-se que o crédito tributário, nessa modalidade de lançamento, será constituído a partir da declaração e pagamento do tributo. Por isso, sendo dispensados os atos realizados pela Administração Pública (que são exigidos no caso do lançamento por declaração), essa espécie de lançamento se constitui, para grande parte da doutrina e da jurisprudência, como “confissão de dívida”.<sup>133</sup>

Nesse sentido, Superior Tribunal de Justiça dispôs em seu entendimento na súmula 436:

Súmula 436

Entrega de Declaração pelo Contribuinte Reconhecendo Débito Fiscal – Crédito Tributário – Providências do Fisco

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Nos termos da referida súmula, tem-se que constatada a dispensa de outras providencias a serem adotadas pelo fisco quando houver a devida declaração e o devido pagamento do tributo pelo contribuinte.

Assim, uma vez formalizada a existência de obrigação e do crédito tributário devido pelo contribuinte, resta desnecessária qualquer intervenção da Administração Pública acerca da verificação de ocorrência do fato gerador, indicação do sujeito passivo, realização do cálculo do montante e da notificação do contribuinte para efetuar o pagamento<sup>134</sup>, no caso de todos os atos prévios do contribuinte terem sido realizados nos termos da lei.

No mais, tendo em vista que se trata de uma modalidade de lançamento em que, em regra, não há atos administrativos prévios a serem realizados pela autoridade administrativa, mas tão somente a fiscalização e homologação deles, não há também prévia análise de responsabilidade tributária por terceiros em relação aos débitos possivelmente não pagos pela empresa, que é o objeto deste trabalho.

Além disso, essa modalidade de lançamento é a mais comum e relevante pelos tributos nacionais. Na verdade, é a que alcança a constituição do crédito tributário de quase a

---

<sup>133</sup> Id. CALIENDO. 2019, p. 970.

<sup>134</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 2019, Capítulo 8, p. 310

totalidade dos tributos previstos em lei. É o caso, por exemplo, do ICMS, IPI, IR, PIS/COFINS, dentre outros.

No entanto, como já apresentado, na prática, a Fazenda Pública, realiza a inscrição direta em Dívida Ativa da empresa contribuinte, quando inadimplemento, e, automaticamente, insere os sócios como corresponsáveis da dívida, o que não poderá ocorrer sem prévio processo administrativo, como discutido no capítulo anterior.

Por essas razões, torna-se essencial verificar a seguir como se dá a constituição da certidão de dívida ativa no caso de tributos submetidos ao lançamento por homologação, e, por conseguinte, o procedimento administrativo a ser utilizado para atribuição de responsabilidade de terceiros, especificamente os sócios das empresas possivelmente inadimplentes.

#### 4.2 Da constituição da certidão de dívida ativa de tributos com lançamento por homologação

Após a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento, a autoridade administrativa notificará o sujeito passivo para que efetue o pagamento ou apresente impugnação administrativa que discuta a validade do crédito auferido. Caso o sujeito passivo não tome nenhuma dessas duas providências, ou, após a apresentação de impugnação, o processo administrativo conclua pela validade do crédito tributário e o sujeito passivo não realize o pagamento da dívida, esse crédito se torna exigível.<sup>135</sup>

Sendo o crédito tributário exigível e o sujeito passivo inadimplente, a Procuradoria Judicial competente realizará a inscrição do crédito tributário em “Dívida Ativa”, constituindo, assim, um título executivo, nos termos do art. 784 do CPC/2015, que é a “certidão de dívida ativa”:

Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais: [...]  
IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

A inscrição em dívida ativa é comprovada, portanto, pela CDA, a qual é requisito essencial para a cobrança judicial, por meio da Execução Fiscal, da dívida em desfavor do sujeito passivo, consoante entendeu o STJ no Recurso Especial de nº 1.126,631:

“[...] ato administrativo indispensável à formação e exequibilidade do título extrajudicial (art. 585, VII, do CPC). Consiste no conhecimento do ordenamento

---

<sup>135</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. 2018, p. 264

jurídico de que o Poder Público pode, nos termos da lei, constituir unilateralmente título dotado de eficácia executiva”<sup>136</sup>

Imprescindível destacar, diante dessa narrativa, que a CDA possui presunção de certeza e liquidez, além de gozar do efeito de ser prova pré-constituída, nos termos do art. 204 do CTN, que dispõe: “a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.”

Essa presunção, no entanto, é relativa, podendo ser afastada por prova inequívoca apresentada pelo sujeito passivo ou por terceiro interessado, nas palavras de Paulo Caliendo.

137

Diante da explicação de como ocorre, em regra, a inscrição de dívida ativa, é importante destacar ao caso discutido neste trabalho, como se dá a inscrição do sujeito passivo no caso dos créditos tributários constituídos por lançamento por homologação, tendo em vista que essa espécie de lançamento prescinde de atos da administração pública, como a notificação para apresentação de impugnação ou pagamento do tributo pelo sujeito passivo.

Não ocorrendo a referida notificação do sujeito passivo, surge a dúvida acerca do que seria permitida a inscrição de dívida ativa em caso de inadimplemento de tributos dessa modalidade de lançamento.

Nesse mesmo sentido, Paulo Caliendo, analisando o REsp 668.641, descreve que, “serão inscritos em dívida ativa os tributos não recolhidos, mas declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF); EFD Contribuições; Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), ou de outra declaração dessa natureza”.<sup>138</sup>

Ou seja, o inadimplemento dos créditos tributários constituídos pelo lançamento por homologação se constata pelo não recolhimento do tributo declarado, podendo, assim, ser constituído, de imediato, em dívida ativa, impedindo também o contribuinte de expedir CND (Certidão Negativa de Débitos), nos termos da súmula 446 do STJ:

Súmula 446 - Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.

Não há, portanto, notificação do contribuinte para pagamento ou impugnação do débito, tampouco há processo administrativo prévio à constituição da certidão de dívida ativa. Isso se dá porque, nas palavras de Leandro Paulsen:

---

<sup>136</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2 Turma). Recurso Especial nº 1.126.631. Relator Ministro Herman Benjamin. DJ 13/11/2009

<sup>137</sup> CALIENDO. Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1258

<sup>138</sup> CALIENDO. Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1258

Tais declarações, resultantes de apuração, pelo próprio contribuinte, do montante por ele devido, implicam reconhecimento do débito, com inequívoca ciência da respectiva obrigação de pagar. São elas: Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF); a Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP), a Guia de Apuração e Informações do ICMS (GIA), a Declaração de Ajuste do IR ou qualquer outro documento que conste o reconhecimento do débito.

Nesse sentido, o autor conclui que declarado o débito, há a formalização de existência e liquidez do respectivo crédito tributário lançado, e elenca que o Decreto-Lei nº 2.124/84 traz que as referidas declarações constituem “confissão de dívida” e instrumento suficiente para a exigência do crédito tributário, que, caso inadimplido, resultará em inscrição direta em Dívida Ativa.<sup>139</sup> É nesse sentido também que o STJ, dispõe na súmula 436: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

É esse também o entendimento dominante no Supremo Tribunal Federal<sup>140</sup>, veja-se:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NECESSIDADE DE NOTIFICAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA FISCAL. Em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte, não se faz necessária sua homologação formal, motivo por que o crédito tributário se torna imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação do sujeito. O valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade se revela nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF - AI: 838302 MG, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 25/02/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-063 DIVULG 28-03-2014 PUBLIC 31-03-2014)

Assim, uma vez declaração e não pago o tributo, não há oportunidade de defesa para o contribuinte, pois, nos termos da doutrina e dos tribunais superiores elencados, trata-se de confissão de dívida formalizada pelo próprio contribuinte em sua declaração.

Conclui-se, desse modo, que há uma constituição de dívida ativa de forma

<sup>139</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 2019, Capítulo 8, p. 310

<sup>140</sup> MELO, José Eduardo Soares. *A importação no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003, p. 91.

“direta” para os créditos tributários que se constituem através do lançamento por homologação, quando estes forem declarados e não pagos pelo contribuinte.

#### 4.3 Da responsabilização dos sócios e inclusão deles na CDA por tributos declarados e não pagos pela empresa contribuinte

Tendo em vista que a simples declaração da empresa contribuinte constitui “confissão de dívida” e dispensa qualquer ato administrativo a ser realizado pela Fazenda Pública, há, como discutido no tópico 4.2, a constituição direta de dívida ativa da pessoa jurídica em caso de inadimplemento do tributo declarado e não pago.

Desse modo, persiste a questão principal deste trabalho que é a possibilidade ou não de inserção dos sócios nessas certidões que são realizadas de forma automática.

Nos termos do art. 142 do CTN, cabe à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, e identificar o sujeito passivo. No entanto, no caso dos tributos constituídos através do lançamento por homologação as empresas não são citadas para pagar ou para impugnar o lançamento realizado pela Fazenda Pública, como no lançamento de ofício ou por declaração, logo, se nesse momento ocorreria a citação dos sócios para compor o processo administrativo, não haverá nessa modalidade de lançamento.

Assim, embora haja a identificação da empresa contribuinte pela própria declaração apresentada pela pessoa jurídica, não há identificação, nessa espécie de lançamento, dos possíveis corresponsáveis.

Não há um processo administrativo investigativo prévio para apuração de inadimplemento da empresa, em razão da denominada “confissão de dívida” decorrente da declaração apresentada pela sociedade empresária, e, por isso, não há também análise prévia para apuração de responsabilidade tributária dos sócios.

No entanto, trata-se de prática corriqueira na administração pública a inclusão automática dos sócios de forma automática, atribuindo a eles a responsabilidade da empresa da pagamento dos tributos, como já elencado e como se pode verificar no relatório PFGN<sup>141</sup> em números, divulgado anualmente pela Procuradoria da Fazenda Nacional, no qual verifica-se que R\$ 732.710.456,04 (setecentos e trinta e dois milhões setecentos e dez mil quatrocentos e cinquenta e seis reais e quatro centavos) foram recuperados com a adoção essa

---

<sup>141</sup> BRASIL. Procuradoria da Fazenda Nacional. **PFGN em Números**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>. Acesso em 26 março 2021.

estratégia de atribuição corresponsabilidade.<sup>142</sup>

No referido documento, tem-se ainda a retrospectiva da atuação da PGFN e seus respectivos resultados desenvolvidos como a referida estratégia<sup>143</sup>, a qual, por seu turno, vão de encontro aos requisitos legais trazidos neste trabalho para a constatação de corresponsabilidade por tributos de outrem.

A corresponsabilidade, nas palavras de Hugo Machado de Brito Segundo, não é matéria a ser apurada em execução fiscal, mas sim em momento anterior, ou seja, no bojo de procedimento preparatório do lançamento, ou do processo administrativo propriamente dito, haja vista que o processo de execução não busca análise de provas de responsabilidade, mas tão somente satisfazer a tutela executiva.<sup>144</sup>

A mera inclusão automática dos sócios nas CDAs fere diretamente o Devido Processo Legal, e desconsidera, por completo, o teor da súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça, a qual pacificou entendimento de que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio gerente (aspecto melhor analisado no tópico 3.2).

A responsabilidade tributária, como analisado ao longo deste trabalho, possui requisitos previstos em lei para sua instituição, e, de acordo com o teor da súmula 430 do STJ, não pode decorrer de mero inadimplemento, razão pela qual também não pode ser mera estratégia da Fazenda Pública para recuperação de tributos não pagos.

A distinção entre o patrimônio da empresa e de seus respectivos sócios e a exigência legal trazida art. 135 do CTN para constatação de corresponsabilidade impedem a PGFN, legalmente, de adotar a “corresponsabilidade” como estratégia para recuperação de créditos tributos.<sup>145</sup>

Além disso, não há dúvidas, portanto, que, embora haja seja comum essa prática equivocada realizada pela Fazenda Pública, para a inclusão legal dos sócios nas certidões de dívida ativa, deve haver processo administrativo prévio para apuração de infrações à lei, ao contrato social ou ao estatuto societário.

Nos tributos da modalidade de lançamento de ofício ou por declaração, essa análise pode ser realizada durante o processo administrativo que dará ensejo à constituição da

---

<sup>142</sup> LOPES, L. P. L.. **Responsabilidade Tributária, Livre Iniciativa e Desenvolvimento Econômico**. In: Jefferson de Paula Viana Filho. (Org.). *Novos Tempos do Direito Tributário*. 1ed. Curitiba: Logotipo do comerciante Editora Íthala, 2020, v. 1, p. 160-173.

<sup>143</sup> LOPES, L. P. L.. **Responsabilidade Tributária, Livre Iniciativa e Desenvolvimento Econômico**. In: Jefferson de Paula Viana Filho. (Org.). *Novos Tempos do Direito Tributário*. 1ed. Curitiba: Logotipo do comerciante Editora Íthala, 2020, v. 1, p. 160-173.

<sup>144</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. 2018. p 419

<sup>145</sup> Id. LOPES, 2020, p. 160-173.

dívida ativa tributária, bastando a citação dos sócios para que integrem o processo e possam exercer seu direito de defesa, garantindo-lhes o Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa.

Nesses casos, deve haver, além do nome dos sócios nas CDAs, o fundamento legal de responsabilidade deles e o número do processo administrativo tributário no qual foi apurada a conduta ilegal do responsável, e, sem essas informações, não poderá haver execução com redirecionamento automático contra eles.<sup>146</sup>

Importante trazer ainda à discussão que o fisco deve apurar a responsabilidade do sócio nos termos da Portaria RFB nº 2.284/10, com oportunização de defesa do responsável tributário, para a qual se torna imprescindível uma análise prévia da responsabilidade na via administrativa.<sup>147</sup>

No âmbito federal, essa exigência é regulada de forma mais detalhada na Portaria da PGFN de nº 648/2017, que regulamenta o procedimento administrativo de reconhecimento de responsabilidade.

No caso específico dos créditos tributários constituídos pelo lançamento por homologação, destaca-se que a declaração realizada pela empresa é confissão de dívida que deve abranger tão somente a empresa, a qual não pode comunicar os sócios, pois não se trata de confissão de responsabilidade deles, mas tão somente da pessoa jurídica na qual compõem o quadro societário.

Há, independente da modalidade de lançamento tributário, um limite na arrecadação eficaz dos tributos a ser realizada pelo Estado, que é a própria lei. Ao deixar de observar o que dispõe o ordenamento jurídico, a Administração Pública, além de agir contra a base do Estado Democrático de Direito, que é a Constituição Federal, traz uma insegurança jurídica a todos os contribuintes, que podem ser onerados por tributos de outrem sem sequer terem seu direito de defesa garantido.

A CDA goza de presunção de liquidez, certeza e exigibilidade a medida em que se presume também legalidade da parte da autoridade administrativa que a constituiu, o que não está sendo observado pela Fazenda Pública quando insere os sócios de forma automática nas certidões que dizem respeito a débitos das empresas que eles fazem parte.

Não se observa, também, respeito ao interesse público, à medida que, ao deixar de observar a legalidade e atingir de forma ilegal o patrimônio de outrem, prejudica a sociedade e causa insegurança jurídica em sua atuação.

A limitação da atuação da administração pública está nas normas jurídicas, e,

---

<sup>146</sup>PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 2019, Capítulo 8, p. 386

<sup>147</sup> Id. PAULSEN, 2019, p. 386.

assim, para qualquer responsabilidade tributária ou desconsideração da personalidade jurídica, deve-se observar os procedimentos legais pré estabelecidos e os limites trazidos no ordenamento jurídico.<sup>148</sup>

Além disso, como explicado, há a necessidade de respeito ao Devido Processo Legal e a necessidade de processo administrativo prévio independe da natureza do tributo e do tipo de lançamento que constituiu o crédito tributário devido. É o que entende o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135, III, DO CTN. 1. Pretende a recorrente prosseguir na cobrança do tributo contra sócios de pessoa jurídica extinta por falência, muito embora o acórdão recorrido não tenha consignado a presença de uma das hipóteses do art. 135, III, do CTN. 2. Consoante a jurisprudência do STJ, "Independentemente da natureza do débito (IPI ou Imposto de Renda Retido na Fonte), o redirecionamento da execução fiscal para o sócio só é possível quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa" (AgRg no REsp 1.515.421/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 2/2/2016). No mesmo sentido: AgRg no Ag 1.359.231/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 28/4/2011. 3. In casu, o acolhimento da pretensão recursal depende de revolvimento fático-probatório, o que é vedado, nos termos da Súmula 7/STJ. 4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (STJ - REsp: 1658542 SP 2017/0049780-6, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 27/04/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 08/05/2017)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. IPI. REDIRECIONAMENTO. ART. 135, III, DO CTN. ATO COM EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU CONTRA O ESTATUTO, OU NO CASO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL DO SÓCIO-GERENTE. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA INDEPENDENTE DA NATUREZA DO DÉBITO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. 1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou entendimento segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa, independentemente da natureza do débito, é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias. 2. Independentemente da natureza do débito (IPI ou Imposto de Renda Retido na Fonte), o redirecionamento da execução fiscal para o sócio só é possível quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa. 3. Hipótese em que o Tribunal a quo se manifestou no sentido de que não há provas da existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto. Entendimento diverso demandaria a análise das provas dos autos, impossível nesta Corte ante o óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido.

<sup>148</sup> LOPES, L. P. L.. **Responsabilidade Tributária, Livre Iniciativa e Desenvolvimento Econômico**. In: Jefferson de Paula Viana Filho. (Org.). *Novos Tempos do Direito Tributário*. 1ed. Curitiba: Logotipo do comerciante Editora Íthala, 2020, v. 1, p. 160-173.

(STJ - AgRg no REsp: 1515421 SP 2015/0030961-3, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 15/12/2015, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/02/2016)

Por fim, destaca-se que, caso a Fazenda Nacional não realize processo administrativo prévio para apuração das hipóteses de responsabilização dos sócios pelos débitos da empresa, nos termos apresentados no tópico 3.3, há a possibilidade de realização de processo administrativo concomitante à Execução Fiscal, esta última em face da empresa devedora e aquele para apurar possível responsabilidade dos sócios.

É nesse sentido que a Lei de nº 10522/2002 com alterações da Lei de nº 13.606/2018, em seu artigo 20-D dispõe:

‘Art. 20-D. Sem prejuízo da utilização das medidas judiciais para recuperação e acautelamento dos créditos inscritos, se houver indícios da prática de ato ilícito previsto na legislação tributária, civil e empresarial como causa de responsabilidade de terceiros por parte do contribuinte, sócios, administradores, pessoas relacionadas e demais responsáveis, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, a critério exclusivo da autoridade fazendária: (Promulgação)

I - notificar as pessoas de que trata o **caput** deste artigo ou terceiros para prestar depoimentos ou esclarecimentos;

II - requisitar informações, exames periciais e documentos de autoridades federais, estaduais e municipais, bem como dos órgãos e entidades da Administração Pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

III - instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa da União, ajuizado ou não, observadas, no que couber, as disposições da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.’”

Nota-se, pelo teor do caput do artigo, que não há prejuízo das medidas judiciais a investigação na via administrativa, de forma concomitante à judicial, de atos praticados pelos sócios gerentes das empresas que já tiveram sua inscrição em CDA, que pode ser de forma automática no caso de tributos declarados e não pagos.

Ademais, o próprio dispositivo faz a ressalva de que, para a apuração da possibilidade de responsabilidade, é necessária a notificação dos interessados, garantindo, assim, os princípios constitucionais do contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

Assim, caso a Fazenda Pública verifique indícios de prática de ato ilícito pelo sócio da empresa inadimplemento, poderá apurar, sem prejuízo dos atos judiciais, a autoria e materialidade das condutas que ensejem a corresponsabilidade dos sócios.

Respeitados os princípios constitucionais já elencados, o Fisco poderá responsabilizar os sócios que se enquadre nos requisitos legais de responsabilidade acerca dos débitos que, originalmente, era devido tão somente pela empresa contribuinte.

No entanto, surge ainda a discussão acerca da possibilidade de substituir ou não

a certidão de dívida ativa após a inclusão do sócio como corresponsável, o que seria possível, por um lado, pelo teor do art. 2º, §8º da Lei de Execuções Fiscais:

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

§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a certidão de dívida ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

Pela lógica apresentada pelo artigo, seria possível, assim, que o fisco substituísse a CDA que inscreveu somente a empresa para que incluísse o sócio, já investigado na via administrativa, como corresponsável, havendo, assim, o redirecionamento da execução com a empresa e seu sócio gerente no polo passivo.

Em entendimento diferente, o Superior Tribunal de Justiça consagrou a súmula 392, vedando a substituição da CDA em caso de modificação do sujeito passivo, sob a justificativa de que haveria modificação do próprio lançamento.

A Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento na linha de que é possível a substituição da CDA, antes da prolação da sentença, exclusivamente em caso de mero erro material ou formal, não sendo admissível pedido de alteração do sujeito passivo da obrigação tributária, por se tratar de modificação do próprio lançamento.

Essa lógica parte do pressuposto que um novo lançamento ou modificações que mudem substancialmente o lançamento original importam em nulidade do título executivo, e, uma vez nulo o lançamento, nula será a CDA, haja vista que esta é o espelho daquele procedimento.<sup>149</sup>

Nesse sentido, caberia à Fazenda Pública, caso opte por realizar o processo administrativo concomitante à Execução Fiscal ajuizada em face da empresa e constate irregularidades cometidas pelo sócio gerente, ajuizar nova Execução Fiscal com base na CDA que inscreveu o nome do sócio como corresponsável, observando o prazo prescricional legal e a possível extinção da Execução Fiscal ajuizada em face da empresa com base na CDA de tributo declarado e não pago.

Em outra perspectiva, importa destacar que a lógica apresentada no teor da referida súmula, por seu turno, não abrange a hipótese trazida neste trabalho, haja vista que a impossibilidade de modificação do sujeito passivo na CDA se dá pela presunção de que, nos

---

<sup>149</sup>CALIENDO. Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1257

termos do art. 142 do CTN, a administração pública identificou previamente o sujeito passivo que deve ser responsável pelo pagamento do débito inscrito no título executivo, e, assim, não pode modificá-lo na via judicial.

A CDA goza de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, no teor do art. 202 do CTN, e se é o espelho do lançamento, que, pelo teor do art. 142 do CTN, é constituído com base na análise prévia da administração pública da determinação da matéria tributável, do cálculo do tributo devido, da aplicação de possível multa, e da identificação do sujeito passivo.

No entanto, no caso da inscrição de tributo declarado e não pago pela empresa, a CDA passa a ser o espelho da declaração do contribuinte, que traz a empresa como contribuinte, sem qualquer análise de corresponsabilidade. Não há essa análise prévia, no teor do art. 142 do CTN.

Na espécie de lançamento por homologação, o que se tem é autonomia do contribuinte para realizar todos os atos necessários para a constituição do crédito tributário, sem qualquer análise prévia da administração pública quando o tributo for somente declarado, sem pagamento, pela empresa, haja vista que há inscrição automática da empresa em dívida ativa, como explicado.

Não há, assim, identificação do sujeito passivo pelo fisco para a inscrição em CDA. Há, na verdade, a declaração realizada pela própria empresa se apresentando como contribuinte do tributo.

Não houve, assim, prévia análise da administração pública para identificação do contribuinte, bem como não houve identificação da possível corresponsabilidade do sócio gerente pela hipótese do art. 135 do CTN. Além disso, pela simples divisão patrimonial entre a sociedade empresária e seus respectivos sócios, e seus respectivos direitos e deveres, explicada no tópico 2.1, não pode a “confissão de dívida” atribuída a empresa

Logo, uma vez verificado a ocorrência de corresponsabilidade, nos termos do art. 135, CTN, na via administrativa, de forma concomitante à Execução Fiscal, nessa lógica, não há modificação do lançamento, diferente do entendimento da referida súmula, mas tão somente o acréscimo do corresponsável nos dados da CDA.

Assim, respeitando o teor da súmula 392 acerca da vedação de modificação do sujeito passivo na CDA já constituída, cabe ao fisco apurar na via administrativa tais atos praticados pelo sócio da empresa, e acrescentá-lo na CDA como corresponsável, o que não exime a empresa contribuinte de sua responsabilidade, haja vista que, como explicado, a responsabilidade por transferência resulta em uma responsabilidade solidária, na qual o sócio

passa a ser responsável pelos débitos da empresa junto com a pessoa jurídica.

Além disso, o STF<sup>150</sup> tem entendido que meros erros que não prejudicam a defesa do contribuinte não geram nulidade da CDA, o que é consagrado no âmbito do processo administrativo federal, especialmente no art. 55 da Lei nº 9.784/1999.<sup>151</sup>

De toda forma, independente do momento em que o sócio será incluído na CDA e possivelmente executado, verifica-se que não é permitida a inscrição do sócio em dívida ativa por tributos declarados e não pagos pela empresa sem apuração na via administrativa de condutas ilícitas realizadas pelo terceiro a ser responsabilizado, regra esta que é estendida a todas as modalidades lançamentos.

Em especial no lançamento por homologação, destaca-se que a denominada “confissão de dívida” pela declaração oferecida pela pessoa jurídica não pode ser utilizada como confissão de responsabilidade do sócio que compõe o quadro societário da empresa nem mesmo que possua poderes de gerência.

A empresa pode ser inscrita em dívida ativa de forma imediata após a verificação do não pagamento do tributo declarado por ela, mas a inclusão automática dos sócios é destoante do ordenamento pátrio.

Após a inscrição da empresa em dívida ativa, por declaração e não pagamento da do tributo, sem que tenha sido ajuizada Execução Fiscal com base nessa CDA, a Fazenda Pública pode apurar os possíveis atos de sócios gerentes para sua inclusão na CDA com a respectiva Execução Fiscal contra a empresa e seu respectivo sócio, nos termos do ordenamento.

Caso contrário, como apresentado, na crítica apresentada à súmula 392 do STJ, pode-se defender ainda que haveria possibilidade de substituição da CDA após inclusão do sócio como codevedor da dívida tributária, após o devido trâmite do processo administrativo e o respeito aos princípios constitucionais.

Na outra hipótese elencada, de que seria vedada a substituição da CDA para inclusão de corresponsáveis, a Fazenda Pública, uma vez verificada a autoria e materialidade do terceiro e realizada a inscrição dele em dívida ativa, poderá ainda executar a nova CDA no âmbito judicial, respeitado o prazo prescricional.

Não há razões, nem aparato legal, assim, para a inclusão automática dos sócios em CDA decorrente de tributo declarado e não pago, ainda que a empresa possa ser inscrita em

---

<sup>150</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1 Turma). Agravo Regimental no Agravo de nº 485.548/RJ. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 6/5/2003. DJ 19/05/2003

<sup>151</sup>CALIENDO. Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 1256

dívida ativa de forma automática, em razão da declaração apresentada.

Isto posto, verificada a inscrição da empresa em dívida ativa, para haver a inscrição do sócio na CDA, necessário se faz, como apresentado, os fundamentos dessa responsabilidade, bem como o processo administrativo que deu ensejo a corresponsabilidade, sob pena de nulidade.

## 5 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como principal objetivo analisar os limites legais a serem impostos na atuação da Fazenda Pública na inclusão de sócios em certidões de dívida ativa que tratam de tributos declarados e não pagos pela empresa contribuinte na qual fazem parte do quadro societário.

Verificou-se, na pesquisa realizada neste trabalho, que é prática corriqueira da Fazenda Pública a utilização da corresponsabilidade como estratégia para recuperação de tributos, o que é, inclusive, visto, oficialmente, em documentos da PGFN, como o relatório PFGN<sup>152</sup> em números, divulgado anualmente pelo órgão fiscal e que traz a retrospectiva sua atuação na utilização dessa estratégia.

No entanto, ao longo do trabalho, concluiu-se que tal prática vai de encontro ao ordenamento jurídico pátrio. O primeiro ponto trazido é divisão a patrimonial da sociedade empresária e de seus sócios, haja vista que quando aquela passa a ter personalidade jurídica, passa a ser também detentora de direitos e deveres distintos da pessoa física, inclusive no âmbito tributário.

Nessa perspectiva, demonstrou-se a impossibilidade de atribuição das obrigações tributárias da pessoa jurídica a terceiros, mesmo quando sócios, pelo simples inadimplemento de tributo, nos termos da súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça, sobretudo porque as relações jurídicas tributárias da empresa não podem ser confundidas com as dos seus sócios, que possuem direitos, obrigações patrimônio, dívidas e até capacidade postulatória próprios.

Ademais, a partir da análise da doutrina pátria acerca do fenômeno regra matriz de incidência tributária<sup>153</sup>, demonstrou-se que a posição do sujeito passivo tributário pode ser ocupada pelo contribuinte ou pelo responsável tributário, nos termos do art. 121 do CTN, mas que a responsabilidade de terceiro, exige que haja a soma do fato gerador que deu origem à obrigação do sujeito passivo originário (contribuinte) com o fato de responsabilidade que deu origem à obrigação de terceiro.

A responsabilidade de terceiros por transferência (que inclui a responsabilidade dos sócios, na classificação doutrinária adotada neste trabalho), está disposta nos artigos 134 e 135, CTN, os quais exigem que, além do inadimplemento do tributo pelo contribuinte originário, seja configurada a condição de sócio gerente somada ainda a ato (ou omissão ao

---

<sup>152</sup> BRASIL. Procuradoria da Fazenda Nacional. **PGFN em Números**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>. Acesso em 26 março 2021.

<sup>153</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 329

dever legal lhe atribuído na qualidade de sócio gestor) praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e que possua nexos de causalidade com o inadimplemento da empresa supracitada.

Concluiu-se, nesses termos, que, para a responsabilização de um sócio por débitos da pessoa jurídica contribuinte, é essencial, além da correspondência legal, a existência de procedimento prévio à responsabilização pelas condutas estabelecidas em lei, com o respeito ao Devido Processo Legal, pelo teor do art. 2º da Portaria nº 180/2010 da PGFN e do art. 20-D da Lei nº 10.522/2002 (com alterações da Lei nº 13.606/2018)

No que tange à inscrição dos sócios em certidão de dívida ativa constituídas por tributos declarados e não pagos pela empresa contribuinte, o principal ponto elencado para a discussão deste trabalho é que, para a inscrição da empresa inadimplente em dívida ativa, dispensa-se procedimento administrativo prévio, haja vista que, nessa modalidade de lançamento (por homologação), há presunção de veracidade da declaração, vista como “confissão de dívida”.

Assim, analisando todo o exposto no trabalho, com o necessário respeito aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa a serem garantidos àqueles que possam ser responsabilizados por dívidas de terceiro, concluiu-se que, ainda no caso de tributos declarados e não pagos, a responsabilidade tributária dos sócios não pode se dar de forma automática, limitando, assim, a presunção de veracidade e a “confissão de dívida” somente à inadimplência da empresa.

Não se dispensa, portanto, a necessidade de procedimento administrativo prévio para apuração exclusiva da responsabilidade de terceiro, o qual pode ocorrer, pelo teor do artigo 20-D da Lei nº 10.522/2002 (com alterações da Lei nº 13.606/2018) de forma concomitante a uma possível execução fiscal em face da empresa que o terceiro é sócio (a qual, de fato é a contribuinte originária).

Nessa lógica, a empresa pode ser inscrita em dívida ativa de forma imediata após a verificação do não pagamento do tributo declarado por ela, mas a inclusão automática dos sócios é destoante do ordenamento pátrio e vai de encontro ao teor da súmula 430 do STJ.

## REFERÊNCIAS

- ACHIRICA, Carlos Lete. **La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles**. Madrid: Civitas, 2000.
- ÁLVAREZ MARTINEZ, Joaquín. **La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas em la nueva ley general tributaria**. Navarra: Editorial Aranzadi, 2004.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Desconsideração da personalidade jurídica no novo Código Civil**. São Paulo: MP editora, 2005, p. 120)
- ARECHA, Waldemar. Responsabilidad Tributaria de los directores de sociedades anónimas. **Revista Juridica Argentina La Ley**, Buenos Aires, , 1964.
- ASSIS, Araken de. **Manual de Execução**. 11. ed. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BARBASSA, Sarah Mila. **Responsabilidade Tributária de empresas que compõem o mesmo grupo econômico**. Tese (Mestrado em Direito Tributário – Direito GV, Fundação Getúlio Vargas). São Paulo, 2015.
- BECHO, Renato Lopes. As diversas interpretações para a responsabilidade tributária de terceiros: artigo 134 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 185, p. 103-127, fev. de 2011.
- BECHO, Renato Lopes. **As diversas interpretações para a responsabilidade tributária de terceiros: artigo 134 do CTN**. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 185, p. 103-127, fev. de 2011.
- BIM, Eduardo Fortunato. **Dissolução irregular da empresa não enseja a responsabilidade tributária de seus administradores**. *Revista Tributária e de finanças públicas*. n. 41, ano 9, novembro-dezembro de 2001.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Alguns reflexos do código civil no direito tributário: direito tributário e o Novo Código Civil**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1 Turma). Agravo Regimental no Agravo de nº 485.548/RJ. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 6/5/2003. DJ 19/05/2003
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 15 fev 2020

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: 10 dez 2020

BRASIL. Procuradoria da Fazenda Nacional. **PGFN em Números**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>. Acesso em 26 março 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso em Mandando de Segurança nº 45.602/CE. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, DF, 5 de agosto de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 ago. 2014.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2014\\_41\\_capSumula430.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf)>. Acesso em: 10 de março de 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5135. Relator(a): Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 27 out. 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 3 nov. 2016.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562276**. Relator (a): Min. Ellen Gracie. Julgamento: 03/11/2010. Publicação: 10/02/2011. Órgão julgador: Tribunal Pleno.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, CAMPINHO, Sérgio. **Curso de Direito Comercial**. Cap. 4. P. 149. 2018

CARNEIRO, Claudio. Curso de Direito Tributário e financeiro. 2020. São Paulo. Saraiva Educação, 2020. 9ª Ed.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2008

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário.Linguagem e método**; 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Fábio Ulhôa. **Curso de direito civil: obrigações; responsabilidade civil**. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

- DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- DERZI, Aliomar Baleeiro Misabel. **Direito Tributário Brasileiro, CTN comentado**. 14ª Ed. 2018.
- DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Reflexos do Novo Código Civil no direito tributário: direito tributário e o Novo Código Civil**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos**. In: CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **O Novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A Regra-Matriz De Incidência Do Imposto Sobre Serviços**. Artigo - IBET.
- LOPES, L. P. L.. **Responsabilidade Tributária, Livre Iniciativa e Desenvolvimento Econômico**. In: Jefferson de Paula Viana Filho. (Org.). **Novos Tempos do Direito Tributário**. 1ed.Curitiba: Logotipo do comerciante Editora Íthala, 2020, v. 1, p. 160-173.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 154.
- MAMEDE, Gladstson. **Direito Empresarial Brasileiro**. V. 1. Empresa e Atuação Empresarial. 4ª Ed. São Paulo, 2010.
- MARTINS, Antonio Carvalho. **Responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas de impostos**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1999.
- MELO, José Eduardo Soares. *A importação no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003,
- MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco**. 13ª ed. rev. e atual. São Paulo, Saraiva Educação, 2018, Capítulo 11.
- MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2014, p. 271.
- NEDER, Marcos Vinícius. **Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal**. In:

CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (orgs.). VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET – Direito Tributário e os Conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Responsabilidade de sócios e administradores: compreendendo um precedente do Superior Tribunal de Justiça**. In: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso (Coords.). **Responsabilidade de Sócios**

NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. **O controle do gasto público pelos tribunais de contas e o princípio da legalidade: uma visão crítica**. In: BRANDÃO, Cláudio; CAVALCANTI, Francisco; ADEODATO, João Maurício (Coords.). **Princípio da legalidade: da dogmática jurídica à teoria do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 2019, Capítulo 1.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 2019, Capítulo 8.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2 Turma). Recurso Especial nº 1.126.631. Relator Ministro Herman Benjamin. DJ 13/11/2009

ROCHA, João Luiz Coelho da. **A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 60, p. 86-91, set. 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de Souza. **Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores da Sociedade Limitada como decorrência do Jus Puniendi Estatal: aferição mediante desconsideração da personalidade jurídica**. Tese (Mestrado em Ciências Jurídicas), Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco. Pernambuco, 2017.

STF. Recurso Extraordinário n. 562.276 PR. Relator: Ministra Ellen Gracie. DJ 10 fev. 2011.

STF, 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>. Acesso em: 5 out. 2018.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Medida cautelar fiscal: responsabilidade tributária do sócio-gerente**. RT, ano 86, v. 739, maio de 1997. p. 122-123 TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro; São Paulo: Renovar, 2009.

Tributário. 1ed. Curitiba: Logotipo do comerciante Editora Íthala, 2020, v. 1,