

**DA FORMALIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO  
ÂMBITO ADMINISTRATIVO COMO PRESSUPOSTO  
NECESSÁRIO PARA A VÁLIDA EXPEDIÇÃO DA CERTIDÃO DE  
DÍVIDA ATIVA À LUZ DO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO  
LEGAL**

**THE FORMALIZATION OF THE TAX LIABILITY UNDER  
ADMINISTRATIVE PRECONDITION TO THE VALID ISSUANCE  
OF CERTIFICATE OF DEBT IN THE LIGHT OF THE PRINCIPLE  
OF DUE PROCESS**

**Marcela Cunha GUIMARÃES**

Doutora e mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professora de Direito Tributário da Universidade Federal de Uberlândia e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada na área tributária.

**Vinícius Pereira Veloso TEIXEIRA**

Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Pós-Graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogado na área tributária.

**RESUMO**

A responsabilidade tributária do administrador é um assunto que sempre despertou o interesse da doutrina e da jurisprudência. A regra é que somente as pessoas jurídicas podem ser responsabilizadas pelos débitos fiscais contraídos em nome da empresa. Todavia, os administradores, excepcionalmente, poderão ser responsabilizados pela dívida tributária, caso constatada a prática de excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, conforme autoriza o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN). Com efeito, diante da impossibilidade do cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, a Fazenda Pública normalmente requer o redirecionamento da Execução Fiscal para a figura dos responsáveis. Na maioria das vezes, este pedido não é precedido de processo administrativo, tratando-se apenas de alegações vazias no sentido de que o coobrigado praticou ato de infração à lei ou ao contrato social, sem a comprovação de tais assertivas. Constatada essa prática corriqueira, o presente trabalho tem como objetivo verificar se é ou não possível incluir o nome do administrador na Certidão de Dívida Ativa, promovendo o redirecionamento da Execução Fiscal, sem que ele tenha sido ao menos notificado para participar do processo administrativo e sem que tenha sido efetivamente comprovada a prática do fato ensejador da responsabilidade tributária. A resposta a tal problemática será realizada à luz do princípio do devido processo legal formal e material, partindo-se do método dedutivo, com análise da doutrina e da jurisprudência aplicáveis ao tema.

**PALAVRAS-CHAVE:** Responsabilidade Tributária; Administrador; Ônus da prova; Intimação no processo administrativo fiscal; Devido processo legal formal e substancial.

**ABSTRACT**

---

The fiscal liability of business administrator is an issue that has always aroused the interest of doctrine and jurisprudence. As a general rule, only legal entities can be held liable for tax debts incurred on the company's name. However, administrators, exceptionally, can be held liable for the tax debt, when they practice an act with power abuse, violation of law, of the social contract or the statutes, as it is authorized by the article 135, III, of the National Tax Code (CTN). When some of these situations previewed on the article 135 of the NTC are checked on reality, the Treasury normally requires redirection of Tax Execution to include the administrator as responsible for the debt. Most of the time, this request is not preceded by administrative proceedings. They are usually empty phrases claiming that the administrator practiced an act of violation of the law or the social contract, with no proof of such assertions. Verified this common practice, this study aims to determine whether it is possible to include the administrator's name in the Active Debt Certificate, promoting redirection of Tax Execution against him, without him having been notified to participate in the administrative procedure and without the proof of the fact that gave cause to the tributary responsibility. The answer to this problem will be done considering the principle of due process of law, analyzed on a formal and a material aspect, starting from the deductive method, with analysis of doctrine and jurisprudence applicable to the subject.

**KEYWORDS:** Tax liability; Administrator; Burden of Proof; Notification on fiscal administrative procedure; Formal and material due process of law.

## INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional, especificamente no artigo 121<sup>1</sup>, trata da sujeição passiva tributária, estabelecendo a distinção entre contribuinte e responsável

---

<sup>1</sup>Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.  
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

tributário. Em linhas gerais, contribuinte é aquele que pratica o evento previsto abstratamente na regra matriz de incidência tributária, enquanto responsável tributário diz respeito a um terceiro que, embora não pratique o evento impositivo tributário, possui relação indireta com o tributo, possuindo a obrigação de proceder ao recolhimento do tributo, desde que ocorridas as circunstâncias previstas em lei ensejadoras de sua responsabilidade.

Como regra geral, apenas o contribuinte pode ser responsabilizado pelo impositivo tributário, mas o próprio Código Tributário Nacional, na condição de diploma cometente para dispor sobre regras gerais de direito tributário (artigo 146, III, da Constituição da República<sup>2</sup>), aponta os pressupostos necessários a fim de que um terceiro possa, excepcionalmente, figurar como responsável tributário. Tais requisitos estão previstos, emblematicamente, no artigo 135<sup>3</sup> do CTN.

Para o presente artigo, nos interesse investigar se é necessário ou não a formalização da responsabilidade tributária no âmbito administrativo como requisito indispensável para que o terceiro possa figurar como sujeito passivo no executivo fiscal. Em razão de necessário corte metodológico, testaremos as premissas e

---

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** (grifou-se).

<sup>2</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

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;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (...)

<sup>3</sup> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

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.

---

diretrizes fixadas em face da responsabilidade do administrador veiculada no artigo 135, III do Código Tributário Nacional.

Com efeito, é possível observar, com frequência significativa, pedidos da Fazenda Pública, requerendo o redirecionamento da Execução Fiscal, alegando a ocorrência de infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, hipóteses que, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, permitiriam a atribuição de responsabilidade tributária ao administrador da empresa.

Verifica-se, todavia, que a grande maioria dos pedidos de redirecionamento da Execução Fiscal não contém prova, produzida em processo administrativo, demonstrando a ocorrência de excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, ou qualquer outra situação que pudesse ensejar a responsabilidade tributária do administrador, suposto coobrigado da dívida fiscal.

Os pedidos formulados pela Fazenda Pública, em geral, são compostos apenas por meras alegações, desacompanhadas de provas robustas, sem a comprovação dos fatos que supostamente permitiriam a inclusão do administrador no polo passivo da Execução Fiscal. Na maioria das vezes, o suposto coobrigado nem mesmo foi intimado para participar do processo administrativo, sendo-lhe negado o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Diante desse cenário, pergunta-se: a Fazenda Pública pode mesmo incluir o nome do administrador na Certidão de Dívida Ativa, responsabilizando-o como coobrigado pelo débito fiscal, sem que ele tenha sido convocado a participar de um processo administrativo fiscal e sem que o Fisco tenha comprovado a prática do ato ensejador da responsabilidade tributária?

O presente trabalho, com apoio no método dedutivo e com especial atenção para o entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o tema, tem como objetivo responder a esta indagação, verificando se é possível, à luz do princípio do devido processo legal, responsabilizar o administrador como coobrigado pelo débito fiscal, sem que ele tenha sido notificado para participar do processo administrativo tributário e sem que o Fisco tenha comprovado o motivo do redirecionamento.

A justificativa para o presente estudo é verificada pela constatação de que, embora frequentes pedidos de redirecionamento da Execução Fiscal, a jurisprudência

---

ainda é oscilante sobre o tema, não existindo consenso, no âmbito dos Tribunais Superiores, sobre a necessidade de intimação do administrador para participar do processo administrativo ou sobre a obrigatoriedade de comprovação, pelo Fisco, da situação ensejadora da responsabilidade (excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto).

Por outro lado, o debate sobre a matéria é de essencial importância, principalmente quando se leva em consideração que, ao se responsabilizar o administrador pela dívida tributária, coloca-se em risco a sua vida patrimonial e o seu direito à propriedade, existindo a possibilidade de seus bens serem expropriados futuramente para quitar o débito fiscal.

Com o objetivo de esclarecer este relevante tema, apresentaremos breves considerações sobre o princípio do devido processo legal, fazendo-se, posteriormente, um estudo sobre a correlação necessária entre a Certidão de Dívida Ativa e o lançamento tributário para, ao final, verificar se é ou não possível responsabilizar o administrador pelos débitos fiscais da pessoa jurídica, sem que ele tenha sido notificado para participar de processo administrativo.

## **1. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL**

A Constituição Federal de 1988 foi intitulada a Constituição Cidadã por prever, de forma inigualável na história brasileira, não apenas inúmeros *direitos* aos cidadãos, mas também por lhes assegurar inúmeras *garantias*. Ou seja, se por um lado o texto constitucional muniu o cidadão de diversos direitos – substrato jurídico material –, por outro lado, não relegou a sua instrumentalização, ao prever meios lícitos que lhes possibilitassem a realização.

Uma das garantias consagradas constitucionalmente é o devido processo legal, elevado à categoria de princípio, enquanto norma geral e abstrata que condiciona, integra e orienta a compreensão do ordenamento jurídico. Trata-se, em verdade, de um princípio vetor das manifestações do Estado e das relações entre o Poder Público e os indivíduos.

---

Em termos históricos, o devido processo legal possui longínqua origem, encontrando raízes no século XVIII, quando João Sem-Terra, na Magna Carta de 1215, determinou que nenhum homem livre teria sua liberdade ou propriedade sacrificadas, salvo se em conformidade com a *law of the land*, traduzida como lei da terra (MELLO, 2009, p. 116/117).

A *law of the land*, acompanhando a evolução do pensamento jurídico, deu origem ao o *due process of law* (devido processos legal), originariamente concebido como uma defesa face ao arbítrio real por meio da imposição de um julgamento a ser realizado pelos próprios pares e em conformidade com a lei.

O conceito de devido processo legal evoluiu ainda mais, até ser alçado à categoria de verdadeiro princípio, com nítida função integrativa, determinando a formação de outros princípios, com especial destaque para o contraditório, a ampla defesa e a duração razoável do processo (DIDIER, 2014, p. 48/49).

Posteriormente, passou a ser adotado por outros ordenamentos jurídicos, sofrendo adaptações e evoluções até se consagrar um novo sentido ao princípio, contemplando-o enquanto garantia também do resguardo à vida, liberdade e propriedade, protegendo-as, inclusive, contra as medidas estatais opressivas e desarrazoadas.

Gilmar Ferreira Mendes, nessa linha de raciocínio, destaca que o princípio do devido processo legal, na atualidade, é responsável pela formação de outros princípios correlatos, voltados à concretização de garantias processuais, tais como o direito ao contraditório e à ampla defesa, o direito ao juiz natural, o direito de não ser processado e condenado com base em provas ilícitas e o direito de não ser preso, salvo se por determinação do sujeito competente e consoante as formas prescritas em lei (MENDES, COELHO, BRANCO, 2009, p. 685).

No Direito Brasileiro, o princípio do devido processo legal está enunciado no art. 5º, LIV, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), o qual prescreve que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. De uma análise perfunctória, pode-se extrair que, primeiramente, trata-se de uma garantia individual, na medida em que impõe restrições às ações estatais que afetam a esfera jurídica de qualquer cidadão, seja em sua liberdade ou propriedade.

---

Por outro lado, envolve também uma restrição de caráter processual, impondo que o Poder Público obedeça aos procedimentos anteriormente estabelecidos no ordenamento jurídico, em especial os preceitos de índole constitucional.

Nesse sentido, vale destacar as lições de Humberto Theodoro Júnior:

Uma vez que o atual Estado Democrático de Direito se assenta sobre os direitos fundamentais, que não apenas são reconhecidos e declarados, mas cuja realização se torna missão estatal, ao processo se reconhece o papel básico de efetivação da própria ordem constitucional. Nesta função, o processo, mais do que garantia da efetividade dos direitos substanciais, apresenta-se como meio de concretizar, dialética e racionalmente, os preceitos e princípios constitucionais (THEODORO, 2009, p. 06)

Nesta linha, indissociável é o direito de ação, previsto no art. 5º, XXXV, da CR/88, o qual assegura a apreciação pelo Poder Judiciário de toda e qualquer lesão ou ameaça a direito. Do mesmo modo, não é possível falar em devido processo legal sem mencionar o direito à ampla defesa e ao contraditório, insculpido no artigo 5º, LV, da Carta Magna, o qual prescreve que: “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”.

Conjugando tais normas jurídicas, depreende-se que o princípio do devido processo legal corresponde a uma efetiva tutela pública ao titular de qualquer direito lesado ou ameaçado de lesão, garantindo-se que, na hipótese de violação a algum preceito fundamental, o cidadão poderá se socorrer do Poder Judiciário, com a obrigatória observância da ampla defesa e do contraditório.

Vale destacar, todavia, que o princípio do devido processo legal não se restringe ao campo do Poder Judiciário, embora o termo processo seja comumente atribuído ao poder judicante enquanto aparato ao direito material. Trata-se, na verdade, de um meio de exercício legítimo das funções estatais, garantindo um interesse juridicamente protegido.

Com efeito, a processualidade não se restringe à função jurisdicional, atingindo também as demais funções estatais, a saber, a legislativa e a administrativa, extrapolando os limites do Poder Judiciário. O processo, nesse passo, deve ser entendido como a relação ou situação jurídica caracterizada pela sucessão lógica e

---

jurídica de atos interligados, realizada por meio do contraditório, que visa a um provimento estatal – o ato final.

Contudo, para se concretizar o princípio em análise, não é suficiente a instauração de qualquer processo. Mais do que isso: é necessário que o processo seja “devido” e, também, “legal”.

O adjetivo “devido” tem como substrato lógico a razoabilidade, tratando-se de um meio, ou seja, um instrumento para o alcance de um fim, em uma relação de necessidade e adequação. O processo, para ser devido, depende de uma atuação adequada a realizar o melhor resultado concreto, em face dos desígnios do direito material e em observância ao ordenamento jurídico e aos seus princípios postos, aproximando-se da concepção clássica de um processo *justo*.

Por sua vez, o adjetivo “legal” não se refere ao apego à lei, ao legalismo *stricto sensu*, mas sim à ordem jurídica como um todo, ao Direito. Ou seja, legal é a conduta cujo fundamento é extraído do ordenamento jurídico, por meio das regras postas ou dos princípios, independentemente de positivação do enunciado prescritivo normativo.

Neste passo, o devido processo legal assegura, *a priori*, a regularidade formal, impondo que a tramitação do processo observará a forma disposta na lei, pressupondo que o *iter* processual foi devidamente previsto no ordenamento jurídico, consistindo em uma efetiva garantia para a defesa dos direitos.

O principal propósito do referido princípio é oferecer aos indivíduos a segurança de que não serão surpreendidos pelo Poder Público com medidas que interfiram em sua liberdade ou em sua propriedade sem cautelas preestabelecidas. Ou seja, somente a lei poderá direcionar as ações estatais que potencialmente possam afetar o patrimônio jurídico do cidadão.

Com efeito, o desenvolvimento do processo deve levar em consideração algumas categorias fundamentais, ou nos dizeres de Humberto Ávila, “elementos necessários à promoção do ideal de protetividade” (ÁVILA, 2008, p. 57), também investidos de conteúdo principiológico, como a existência de um juiz natural (art. 5º, XXXVII, CF/88), de um juiz competente (art. 5º, LIII, CF/88), garantia de acesso à Justiça (art. 5º, LV), o dever de motivação (art. 93, IX, CF/88) e, finalmente, o direito à ampla defesa e ao contraditório.

---

Tal enfoque, notadamente processual, é considerado pela doutrina como “devido processo legal formal”, exatamente por destacar o caráter procedimental do devido processo legal, com a observância de todos os princípios anteriormente elencados (direito ao contraditório, ao juiz natural, a um processo com duração razoável, etc.).

Por outro lado, o princípio do devido processo legal também pode ser estudado sob uma perspectiva substancial (devido processo legal material ou substancial), atentando-se à consagrada concepção no sentido de que a regularidade formal do processo é insuficiente para a proteção aos direitos fundamentais, tornando-se necessário, também, observar o conteúdo do processo, com a análise da justiça, racionalidade e razoabilidade das regras processuais.

Não se pode ser considerado “devido” e “legal” o processo analisado única e exclusivamente no aspecto formal, devendo-se observar, ainda, parâmetros fixados pelos preceitos constitucionais para a realização de um processo “justo”. Ou, como afirma J.J Gomes Canotilho: “a teoria substantiva está ligada à ideia de um processo legal justo e adequado, materialmente informado pelos princípios da justiça, com base nos quais os juízes podem e devem analisar os requisitos intrínsecos da lei” (CANOTILHO, 2000, p. 482).

Nesta concepção, o princípio do devido processo legal aproxima-se do postulado da razoabilidade. Ora, se o caminho a ser percorrido deve ser o legal, este deve ser balizado pelos princípios da juridicidade e da razoabilidade, para a efetiva proteção dos direitos fundamentais. Não se trata de um simples procedimento desenvolvido em juízo, mas um procedimento que visa a um provimento jurisdicional condizente com a Constituição. Ou seja, para que o processo seja justo, é necessário que seu desenvolvimento seja necessário e adequado à sua funcionalidade.

A materialidade do devido processo legal advém do próprio sistema constitucional, o qual é formado por uma complexa e interligada rede de princípios, cuja coexistência só se torna possível por meio da aplicação conjunta, de mútua limitação e regrada por meio de critérios fixados pela proporcionalidade e razoabilidade. O dever de observação ao Direito e à Justiça, respeitando-se as

---

normas postas pela Constituição, existe dentro e fora do processo, em todas as deliberações em cujo objeto incida mais de um princípio fundamental.

A despeito do duplo caráter do devido processo legal – processual e substancial – impende destacar que não se trata de dois princípios, mas de um só, que conserva em si duplo conteúdo, ao prescrever que o processo deve se desenvolver mediante um procedimento que assegure efetivamente a sua função de proteger os direitos dentre dos padrões previstos na Constituição.

Com efeito, o princípio do devido processo legal é aplicável a todo e qualquer processo, em especial aos processos administrativos fiscais, em que se discute a constituição definitiva do crédito tributário. O referido postulado, nesta espécie de procedimento, obriga que a Certidão de Dívida Ativa seja absolutamente compatível com tudo aquilo que foi objeto de discussão processual, correspondendo fielmente ao lançamento fiscal, consoante será demonstrado a seguir.

## **2. DO LANÇAMENTO COMO ATO CONCLUSIVO NECESSÁRIO PARA A PRODUÇÃO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA**

O artigo 142 do Código Tributário Nacional define lançamento como “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”.

Embora o Código Tributário Nacional tenha apresentado o conceito legal de lançamento, tal definição não eliminou a diversidade de significados inerentes ao referido vernáculo. Isso porque, além da acepção jurídica, o termo lançamento também pode significar: (i) ação ou efeito de escriturar uma verba em livros de escrituração contábil-comercial; (ii) os próprios valores que são escriturados e (iii) o cálculo matemático que confere liquidez a crédito ou a débito (SANTI, 2001, p. 145/146).

No próprio aspecto legal, a definição legal apresentada no artigo 142 do Código Tributário Nacional não foi capaz de eliminar a pluralidade de significados jurídicos

que o termo “lançamento” apresenta. De fato, no que diz respeito ao conceito legal, o referido vernáculo apresenta diversas acepções, podendo ser analisado como procedimento administrativo, ato administrativo ou ato-norma (SANTI, 2001, p. 146).

A despeito da divergência doutrinária existente sobre o tema, entende-se que o lançamento, na acepção adotada, como ato administrativo, deve observar rigorosamente o procedimento previsto em lei, a fim de que o processo de constituição do crédito seja regularmente constituído em observância a uma série de garantias processuais e materiais, no mais absoluto respeito ao princípio do devido processo legal.

No direito tributário, em particular, o devido processo legal assume essencial importância, ao determinar que a Certidão de Dívida Ativa deva corresponder, fidedignamente, tal como um espelho, tudo aquilo que restou formalizado no processo administrativo, culminando na constituição definitiva do crédito tributário, insuscetível de revisão na esfera administrativa.

A comparação entre a CDA e o lançamento deve ser realizada do mesmo modo como se analisa um jogo dos sete erros. Nesta lúdica brincadeira pueril, olham-se duas imagens que, em tese, deveriam ser uma o reflexo da outra, com o objetivo de buscar pontos de divergência, identificando um “vício” na segunda imagem, decorrente da ausência de algum elemento que constou apenas na primeira figura.

Vejamos o seguinte exemplo:

Figura 1 – Jogo dos Sete Erros



Fonte: <http://blog.cancaonova.com/cantinho/2012/07/10/jogos-dos-7-erros-partida-de-volei/>

---

Na primeira imagem, todas as informações podem ser visualizadas de maneira completa, ao passo que na segunda imagem, ao lançarmos os olhos, já somos capazes de perceber erros óbvios e evidentes. Lado outro, há outros erros que só são notados aos olhos do observador mais atento, perspicaz, mediante uma análise mais profunda e comparativa. É exatamente isso o que ocorre quando da análise do lançamento tributário e a CDA.

Para que a CDA seja um ato administrativo regularmente válido, sem qualquer vício, deverá, necessariamente, espelhar o ato de lançamento, sem qualquer distorção, de modo que, analisando-se todos os critérios do lançamento, presentes no art. 142, do CTN, devemos identificá-los na CDA, em consonância com o disposto no art. 202, também do CTN<sup>4</sup>. Veja-se:

Figura 2 – Reflexos do ato norma de lançamento na Certidão de Dívida Ativa

---

<sup>4</sup> Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

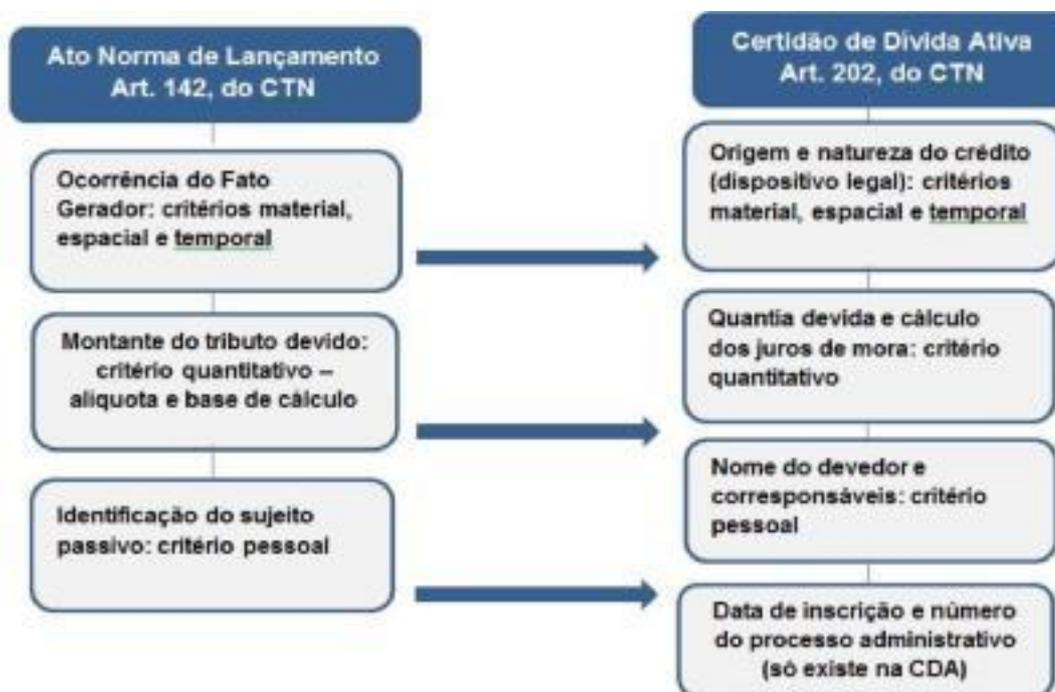
II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.



Observa-se, no gráfico acima, a correspondência entre os elementos exigidos no ato de lançamento e aqueles constantes na CDA, demonstrando-se, portanto, que um deve ser espelho do outro. A única exceção a esta regra diz respeito à data de inscrição e número do processo administrativo - elementos que, por óbvio, somente são exigidos na CDA, porquanto ainda inexistem quando da realização do lançamento.

Logo, é preciso cotejar os elementos exigidos pelo legislador para a expedição da norma individual e concreta do lançamento (art. 142 do CTN) e a Certidão de Dívida Ativa (art. 202 do CTN). Havendo diferença entre eles, existirá uma nulidade que, a depender da circunstância fática, impossibilitará a substituição do título executivo, por violação ao princípio do devido processo legal.

É o que ocorre, por exemplo, quando, ao realizar o lançamento, a autoridade administrativa deixa de indicar o fundamento legal que respalda a cominação da multa por descumprimento de obrigação principal ou, então, revela determinada conduta ensejadora de penalidade moratória e, ao indicar o dispositivo legal, menciona outro. Nesse caso, a “foto” do lançamento não corresponde à “foto” da CDA, revelando-se impossível a substituição da CDA.

---

A título de exemplo, podemos citar o caso em que existe na Certidão de Dívida Ativa um evidente descompasso entre a conduta descumprida e o seu fundamento legal, muito embora o valor da penalidade imposta, tanto considerando a conduta, quanto considerando a disposição legal, seja o mesmo.

Neste caso, a incompatibilidade entre a CDA e o lançamento, associada à existência de dúvidas sobre o fundamento legal e o pressuposto fático da penalidade (conduta/motivo), viola o princípio do devido processo legal, demandando-se, incontestavelmente, um novo procedimento de constituição do crédito, tornando-se imprescindível a expedição de novo ato norma de lançamento.

Frise-se: o princípio do devido processo legal exige que a CDA, a fim de que confira presunção de certeza, exigibilidade e liquidez ao crédito tributário, corresponda, tal como um espelho, a tudo aquilo que restou apurado na esfera administrativa no momento da constituição definitiva do crédito tributário. Caso o conteúdo da CDA seja diferente do que foi apurado e formalizado no âmbito administrativo, estar-se-á diante de uma certidão nula, que logicamente contaminará o próprio executivo fiscal.

No mesmo sentido, conclui Paulo de Barros Carvalho:

(...) a certidão de dívida ativa somente goza dos atributos da liquidez e da certeza quando os elementos do ato que a originaram estiverem em conformidade com as prescrições do ordenamento jurídico. Existindo mácula em qualquer dos seus elementos, ela padecerá de nulidade (CARVALHO, 2008, p.844).

Por outro lado, é necessário fazer um esclarecimento: se no confronto entre as imagens do lançamento e da CDA existir uma mera distorção ou desalinhamento, incapaz de prejudicar a visualização do conteúdo registrado, a substituição da CDA não significa violação ao princípio do devido processo legal.

Imagine-se a hipótese de Auto de Infração lavrado em desfavor da Empresa Alfa Ltda., mas, quando da emissão da CDA, conste como sujeito passivo a empresa Beta Ltda., entretanto, com o CNPJ, endereço e todas as demais informações da empresa Alfa Ltda. Nesse caso, observando-se as duas imagens, comprovar-se-ia, facilmente, tratar-se de mera distorção da segunda imagem (CDA) em relação à

---

primeira, identificando-se, assim, que o sujeito passivo do lançamento é o mesmo da CDA. Existindo apenas uma distorção decorrente de mero erro formal, autoriza-se a substituição da CDA.

O mesmo aconteceria, por exemplo, se no Auto de Infração fosse regularmente constituído um crédito de R\$1.000.000,00 e, na CDA, o crédito indicado fosse de apenas R\$1.000,00. Clara distorção de imagem, sendo, portanto, perfeitamente possível a substituição do título executivo.

A despeito da dificuldade prática em diferenciar o “desalinhamento” da “diferença de imagens”, é possível fazer analogia à seguinte metáfora: se, apesar da existência de algumas imperfeições, a visualização do conteúdo registrado não restar prejudicada, sendo possível ao observador notar na fotografia distorcida a exata realidade do ocorrido, a substituição da CDA não implicará violação ao devido processo legal.

Lado outro, se a imagem da CDA for fruto de uma montagem, na qual foram inseridos elementos não presentes no processo de constituição do crédito tributário, existirá uma nítida violação ao princípio do devido processo legal, impossibilitando-se a substituição do título executivo.

Tais conclusões são importantes para demonstrar que o administrador somente poderá ser incluído na CDA, na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, caso o Fisco comprove, no processo administrativo fiscal, a prática da situação ensejadora da responsabilidade tributária (artigo 135, III, do CTN), garantindo-lhe o direito ao contraditório e à ampla defesa, com sua notificação para participar do processo tributário. Caso contrário, a CDA não irá refletir, tal como um espelho, o lançamento fiscal, estando contaminada por um vício insanável, decorrente da violação ao princípio do devido processo legal.

### **3. DA POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO NOME DO ADMINISTRADOR NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA À LUZ DO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL**

---

Como é cediço, se uma pessoa é colocada na posição de devedora de uma obrigação tributária sem que mantenha uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, esta pessoa qualifica-se como responsável. Vale dizer, se um indivíduo é devedor de um tributo, porém, não é definido como contribuinte, ele será responsável, também comumente chamado de sujeito passivo indireto.

Abstraindo-se, por ora, as críticas que recaem sobre a definição legal da figura em análise, verifica-se que o responsável tributário é sempre uma terceira pessoa colocada na posição em que naturalmente estaria preenchida pelo esperado devedor da obrigação tributária – o contribuinte –, em virtude de certos fatos ou acontecimentos devidamente previstos em lei como aptos a causar essa mudança de sujeitos no polo passivo da relação tributária.

O critério primordial para que isto ocorra encontra-se inserto no artigo 128 do Código Tributário Nacional<sup>5</sup>, diretriz geral das regras que instituem a responsabilidade tributária, na determinação de que o terceiro responsável deverá estar vinculado ao fato gerador da obrigação.

Considerando que a relação do contribuinte com o fato gerador é, na linguagem da lei, pessoal e direta, o vínculo aqui exigido, suscetível de qualificar a pessoa como responsável, só pode ser, *a contrario sensu*, indireto, no sentido de que o terceiro deverá ser ao menos partícipe do acontecimento sobre o qual recai a exação, ou então manter algum tipo de relação com o personagem principal deste acontecimento, papel reservado, na maioria das vezes, ao contribuinte.

No caso específico da regra de responsabilidade veiculada no artigo 135, III, do Código Tributário nacional – que se utiliza para testar as premissas do presente estudo – verifica-se como pressuposto para sua caracterização a comprovação de que o terceiro tenha exercido a administração da pessoa jurídica e, também, a comprovação de que em sua gestão tenha praticados atos com excesso de poder, com infração à lei ou ato perpetrado com violação ao contrato social ou ao estatuto.

---

<sup>5</sup> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Desse modo, para que o crédito tributário possa ser validamente constituído em face deste terceiro, a eleição do administrador como sujeito passivo de uma obrigação tributária alheia sempre deverá se pautar estrita e rigorosamente nos princípios e regras consignados na Constituição e no próprio Código Tributário Nacional, em especial o princípio do devido processo legal, em seu aspecto formal e substancial.

### 3.1 DA POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO NOME ADMINISTRADOR NA CDA À LUZ DO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL FORMAL

O princípio do devido processo legal, em seu aspecto puramente formal, determina a necessária obediência às normas procedimentais estabelecidas no ordenamento jurídico, com a garantia do contraditório e da ampla defesa, consagrados na Constituição Federal como direitos fundamentais, indeclináveis e irrenunciáveis.

Por tal motivo, caso o evento ensejador da responsabilidade tributária seja anterior à constituição do crédito, é imprescindível, para que o terceiro figure validamente na Certidão de Dívida Ativa como sujeito passivo, que ele tenha sido pessoalmente intimado para participar dos atos que culminaram na constituição definitiva do crédito tributário, facultando-lhe a apresentação de defesa, com a essencial observância do princípio do contraditório.

Nessa linha de raciocínio, é possível afirmar que a CDA somente possui presunção de liquidez e certeza do crédito tributário quando, nos termos do art. 204 do Código Tributário Nacional, é regularmente inscrita, o que, de acordo com o art. 201 também do Código Tributário Nacional, deve pressupor processo administrativo regular.

E isso possui uma justificativa: a CDA somente goza de presunção de certeza e liquidez porque o sujeito passivo teve a oportunidade de se defender e exercer o direito ao contraditório e ampla defesa dentro de um processo administrativo, que precede a inscrição e por consequência a certidão. Ou seja, a Fazenda Pública somente poderá promover o redirecionamento da Execução Fiscal se, no mínimo, o administrador tiver sido notificado para participar do processo administrativo fiscal.

---

Se houve esse prévio controle pela Administração, o título executivo presume-se certo. Todavia, se a CDA não foi precedida de um regular processo administrativo ou, se foi, o foi em relação tão somente à sociedade empresária e não em relação ao terceiro, o crédito tributário, em relação a ele, não se presume certo, sendo a CDA nula em relação ao suposto coobrigado.

Nessa linha de raciocínio, Maria Rita Ferragut defende que o administrador não pode ser responsabilizado pelo débito fiscal, sem que tenha participado do processo administrativo. Ora, caso o exercício do direito de defesa fosse postergado somente para a fase judicial, seria necessário garantir a dívida, o que, na visão da renomada autora, configuraria uma “intransponível barreira ao exercício da ampla defesa, barreira essa que não teria existido caso o responsável tivesse tido oportunidade de se defender já no processo administrativo” (FERRAGUT, 2013, p. 207).

No mesmo sentido, Humberto Theodoro Júnior, atento à importância de se notificar o administrador para participar do processo administrativo fiscal, como concretização do princípio do devido processo legal, afirma que “se não houve procedimento administrativo contra o sócio, nem sequer se extraiu certidão de dívida ativa contra ele, não é possível desviar-se o rumo da execução da sociedade para a pessoa física do sócio não solidário” (THEODORO JÚNIOR, 1981, p. 65).

De fato, em se tratando de responsabilidade tributária, é essencial, para a efetivação do devido processo legal, a exigência de um procedimento administrativo prévio, a fim de conferir segurança jurídica e para assegurar esta garantia fundamental ao administrador, ou a qualquer outro responsável. A formação da CDA deve atender às exigências legais, vinculando a Administração Pública, o que exige o trâmite de um processo administrativo prévio.

Sobre o tema, Renato Lopes Becho elucida que o critério material da responsabilização deve ser expressamente aferido em procedimento administrativo específico, observando-se o contraditório e a ampla defesa. Caso contrário, o procedimento de responsabilização será considerado inválido, não permitindo, conseqüentemente, o redirecionamento da cobrança executiva para a figura do responsável tributário (BECHO, 2014, p. 204).

---

Entretanto, a Fazenda Pública constantemente suprime a instância administrativa, quando ela, além de fundamental para garantir o processo legal, também é essencial para revestir a CDA da presunção de veracidade. As garantias constitucionais e a observância legal não podem ser afastadas por juízo de oportunidade e conveniência do Fisco, tampouco pode o Poder Judiciário ausentar-se da administração da justiça.

E mais: não se pode presumir e permitir inverter o ônus da prova para que o administrador prove na ação de Execução Fiscal não se enquadrar nos requisitos da lei para que lhe seja atribuída a responsabilidade tributária por débitos da pessoa jurídica. Ora, se o administrador não participou do processo administrativo, a CDA não goza de certeza, nem liquidez. Ou seja, a regularidade do lançamento tributário é uma garantia do contribuinte e constitui condição de eficácia do ato praticado pela Administração, figurando, em verdade, como pressuposto para a exigibilidade do crédito.

Defende a mesma posição a eminente Ministra do Superior Tribunal de Justiça, Eliana Calmon:

Submeter alguém às consequências jurídicas de ser nomeado devedor em razão de suposta infração de disposição legal, sem elementos mais palpáveis, é ônus desproporcional, à semelhança do que ocorre com a instauração de inquérito policial, cuja existência, por si só, importa sérias e graves consequências, tanto materiais como morais. Portanto, refletindo sobre esses fundamentos, tenho que **a presunção de exigibilidade, certeza e liquidez da CDA deve ser compreendida mediante análise sistemática dos dispositivos infraconstitucionais pertinentes ao caso, e chego à conclusão de que a presunção da CDA refere-se, exclusivamente, ao débito e a empresa devedora. Até porque, exige-se do ato administrativo a devida motivação, para garantir ao administrado a verificação de sua legitimidade, validade e assim possa exercer seu direito de defesa, sendo inaceitável o redirecionamento da execução contra sócios gerentes, pelo só fato de seu nome estar indicado na CDA sem o necessário procedimento administrativo prévio. Em conclusão, entendo que, inobservado tal procedimento, a inclusão do nome do sócio na CDA será nula, por não decorrer de ato administrativo motivado** (BRASÍLIA, Superior Tribunal de Justiça, 2011, grifo nosso).

O tema, contudo, não é pacífico no âmbito jurisprudencial. O Tribunal de Justiça de Alagoas, por exemplo, já afirmou que a “mera inclusão do nome dos sócios da

---

Empresa na CDA, por si só, sem a demonstração da participação destes no processo administrativo fiscal, não autoriza a execução das pessoas físicas juntamente com a pessoa jurídica devedora” (ALAGOAS, 2012).

Por outro lado, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, ignorando a importância nuclear do direito fundamental à ampla defesa, corolário do devido processo legal, já destacou que “o sócio responde subsidiariamente como responsável tributário, não sendo necessário ter sido parte no processo administrativo” (BRASÍLIA, Tribunal Regional Federal da 1ª Região, 2000).

A despeito da divergência jurisprudencial sobre o tema, não há dúvidas de que a CDA é flagrantemente nula e padece de vício incorrigível, quando, no processo fiscal que lhe deu origem, não se permitiu aos administradores o exercício da ampla defesa e contraditório para fins de comprovar que não incorreram nos requisitos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

Vale destacar, ainda, que – não obstante as tormentosas oscilações jurisprudenciais sobre o tema – ainda existe esperança no que diz respeito à delimitação dos pressupostos para responsabilização do sócio como coobrigado pelo débito fiscal. Isso porque, recentemente, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o administrador deve ser intimado para participar do processo administrativo fiscal, a fim de que possa ser considerado responsável tributário:

**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 a sua nomenclatura legal** (contribuinte, responsáveis, substitutos, devedores solidários, etc.). **Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo.** Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídico-tributária (BRASÍLIA, Supremo Tribunal Federal, 2011, grifo nosso).

---

Portanto, a inclusão do nome do administrador na CDA somente é possível se, no mínimo, o suposto coobrigado houver sido notificado para participar do processo administrativo fiscal, hipótese em que o título executivo, no plano puramente formal, corresponderá ao lançamento fiscal, tal como um espelho.

Todavia, a simples notificação do administrador é insuficiente para garantir a plenitude do direito ao devido processo legal. É que, além de determinar a observância das garantias procedimentais-formais, o referido postulado também exige que o processo administrativo fiscal seja justo, adequado e razoável, de acordo com o devido processo legal material ou substancial.

### 3.2 DA POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO NOME DO ADMINISTRADOR NA CDA À LUZ DO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL MATERIAL

Conforme mencionado anteriormente, o princípio do devido processo legal determina que, além da necessária obediência às formas prescritas em lei, o conteúdo do processo deve ser adequado e razoável, com a garantia de padrões mínimos de justiça. Trata-se da vertente material ou substancial do referido princípio.

Diante destas premissas, pergunta-se: a intimação do administrador para participar do processo administrativo fiscal é a única condição necessária para que o processo seja considerado justo, razoável e adequado? Obviamente que não! Mais do que isso, é necessário também que o Fisco comprove a situação ensejadora da responsabilidade tributária, isto é, o excesso de poder, a infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto (artigo 135, III, do CTN).

Ou seja, é ônus do Fisco comprovar, no próprio processo administrativo, que os administradores agiram com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, hipóteses cuja ocorrência admite a inscrição do nome do administrador, como coobrigado pelo débito fiscal, na Certidão de Dívida Ativa.

De fato, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, ao tratar dos requisitos indispensáveis à formalização do crédito tributário, determina que o fiscal responsável pela elaboração do lançamento deve identificar **o sujeito passivo**, determinar a matéria tributável e comprovar a ocorrência do fato gerador, *in verbis*:

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 (grifos nossos).

Desse modo, para que um terceiro (coobrigado) seja pessoalmente responsabilizado nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional, deverá o Fisco, como requisito indispensável, demonstrar comprovadamente os motivos ensejadores de sua responsabilização.

Sobre a necessidade de comprovação da situação ensejadora da responsabilidade tributária, Andréa M. Darzé destaca que é imprescindível “a comprovação, por meio da linguagem das provas, que atuou com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social e que dessa sua atitude decorreu a inadimplência da sociedade perante o Fisco” (DARZÉ, 2010, p. 174/175).

Com efeito, o diploma tributário não admite a responsabilidade objetiva do administrador. A única forma de responsabilização, admitida no ordenamento jurídico, para fins de determinação da responsabilidade tributária do terceiro, coobrigado pelo débito fiscal, é a subjetiva, impondo-se que o Fisco comprove a ocorrência de dolo ou culpa, por meio de uma conduta praticada mediante excesso de poderes, infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social.

No mesmo sentido, Daniel Monteiro Peixoto elucida que “o Fisco haverá de demonstrar o raciocínio pelo qual determinado fato jurídico se subsume a determinada norma de responsabilidade para, só então surgir, do lado eficaz de norma concreta e individual, o vínculo em referência” (PEIXOTO, 2012, 382). Ou seja, é ônus da Fazenda Pública comprovar, no processo administrativo, a situação infracional que permitiria a responsabilização do administrador, antes de inscrever o seu nome na CDA.

---

Não é possível atribuir ao administrador a obrigação de comprovar que não praticou nenhum ato com excesso de poder, infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social. Ora, trata-se de prova negativa, cuja demonstração é difícil, para não dizer impossível, não sendo justo que o terceiro produza tal prova, quando a suposta comprovação do ato infracional ou excessivo pode facilmente ser apresentada pelo Fisco.

Todavia, durante muito tempo, não foi esta a posição adotada pela jurisprudência majoritária. O Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, entendia que, se o nome do corresponsável estivesse indicado na Certidão de Dívida Ativa, o ônus de comprovar a inoccorrência da situação autorizadora do redirecionamento fiscal seria do próprio suposto coobrigado, em face da presunção de liquidez e certeza da CDA. Vejamos o seguinte julgado, ilustrativo deste posicionamento:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO. 1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade. 2. **Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.** 3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa. 4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN. 5. Embargos de divergência providos (BRASÍLIA, Superior Tribunal de Justiça, 2005, grifo nosso).

Defender que o Fisco não possui o ônus de demonstrar a situação ensejadora da responsabilidade, tal como entendia o Superior Tribunal de Justiça, é o mesmo que colocar nos ombros do administrador a obrigação de demonstrar que não agiu com excesso de poderes, infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social. Todavia, não é

---

justo e razoável que se imponha ao terceiro a produção desta prova negativa, cuja demonstração é praticamente impossível no mundo fenomênico. Pensar de modo contrário é violar direta e frontalmente o princípio do devido processo legal substancial.

Felizmente, o Superior Tribunal de Justiça alterou o seu entendimento, passando a se posicionar no sentido de que é ônus da Fazenda Pública comprovar a prática de excesso de poder, infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social, para que seja possível responsabilizar o administrador pelos débitos tributários da pessoa jurídica:

Ementa: TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – RESPONSABILIDADE SUBJETIVA DO SÓCIO-GERENTE – ART. 135 DO CTN. 1. **É pacífico nesta Corte o entendimento acerca da responsabilidade subjetiva do sócio-gerente em relação aos débitos da sociedade.** De acordo com o artigo 135 do CTN, a responsabilidade fiscal dos sócios restringe-se à prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade. 2. **O sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal.** O mero inadimplemento tributário não enseja o redirecionamento da execução fiscal. Embargos de divergência providos (BRASÍLIA, Superior Tribunal de Justiça, 2008, grifo nosso).

Mesmo assim, a jurisprudência ainda não é pacífica sobre o tema. Recentemente, o próprio STJ retomou o entendimento no sentido de que, se o nome do administrador está contido na CDA, é ônus do responsável demonstrar que não praticou nenhum ato ensejador da responsabilidade tributária, consoante se infere do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. NOME DO SÓCIO CONSTANTE NA CDA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA QUANTO A ALGUMA EXCLUDENTE DE RESPONSABILIDADE. RESP 1.104.900/ES, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 620 DO CPC. SÚMULA 282/STJ. 1. **A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp 1.104.900/ES, pela sistemática do art. 543-C do CPC, firmou orientação no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA,**

**a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.**

2. A alteração das conclusões adotadas pela Corte de origem, no tocante à legitimidade da inclusão do nome dos sócios na CDA, demandaria novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada pela Súmula 7/STJ.

3. A matéria pertinente ao art. 620 do CPC não foi apreciada pela instância julgante de origem, tampouco foram opostos embargos declaratórios para suprir eventual omissão. Portanto, ante a falta do necessário prequestionamento, incide o óbice da Súmula 282/STF. 4. Agravo regimental a que se nega provimento (BRASÍLIA, Superior Tribunal de Justiça, 2014, grifo nosso).

Com efeito, em que pese a oscilação jurisprudencial sobre o tema, verifica-se que, se o nome do administrador for incluído na CDA sem que o Fisco tenha demonstrado o motivo da responsabilização tributária, não existirá uma correspondência entre o título executivo e o processo de constituição do crédito tributário, razão pela qual a CDA será flagrantemente nula, por nítida violação ao princípio do devido processo legal substancial.

A propósito do tema, importante destacar que a própria Receita Federal, visando evitar futuras alegações de invalidade de cobrança do crédito tributário em relação a terceiros responsáveis, determinou expressamente, nos artigos 2º e 3º da Portaria nº 2284, de 29 de novembro de 2010<sup>6</sup>, que a responsabilidade tributária deve ser apurada e comprovada na esfera administrativa, garantindo-se, inclusive, a oportunidade de defesa.

Em outras palavras: admitir a inclusão do nome do administrador na CDA, sem que o Fisco tenha efetivamente demonstrado a prática do ato com excesso de poder, infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social, é o mesmo que assentir com uma responsabilização objetiva, admitindo-se que é possível responsabilizar alguém com

<sup>6</sup> Art. 2º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

§ 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.

§ 2º Na hipótese de que trata o *caput*, não será exigido Mandado de Procedimento Fiscal para os responsáveis.

Art. 3º Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

base em meras alegações - situação, sem sombra de dúvidas, incompatível com o Estado Democrático de Direito.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Diante de todo o exposto, verificou-se que o devido processo legal, com importância principiológica insofismável, é de observância obrigatória, inclusive nos processos administrativos fiscal, impondo-se, em decorrência deste postulado, que a Certidão de Dívida Ativa reflita tudo aquilo que foi objeto do processo de constituição do crédito tributário, como um “espelho” refletindo uma imagem.

Nesse passo, observa-se que, se a Certidão de Dívida Ativa contiver uma imagem diferente daquela contida no processo administrativo fiscal, o título executivo estará contaminado por uma nulidade absoluta, tornando-se impossível a substituição do título executivo no curso do executivo fiscal, por nítida violação ao princípio do devido processo legal.

Por tal motivo, o nome do administrador somente poderá ser incluído na Certidão de Dívida Ativa se ele foi notificado para participar do processo administrativo e se o Fisco efetivamente comprovou a ocorrência da situação supostamente ensejadora da responsabilidade (excesso de poder, infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social). Caso contrário, a CDA não corresponderá, tal como um espelho, aos elementos que fizeram parte do processo administrativo fiscal.

Desse modo, as práticas corriqueiramente empregadas pela Fazenda Pública, requerendo inclusão do administrador no polo passivo, sem nenhuma comprovação do motivo autorizador do redirecionamento e sem que o terceiro tenha participado do processo administrativo, são absolutamente violadoras do princípio do devido processo legal.

Com efeito, é absolutamente imprescindível que o administrador seja intimado para participar do processo administrativo, garantindo-lhe todos os instrumentos necessários ao exercício do contraditório e da ampla defesa, a fim de se garantir o princípio do devido processo legal formal.

---

Outrossim, além da notificação do administrador, também é essencial que o Fisco comprove, no processo administrativo fiscal, a prática da situação ensejadora da responsabilidade do terceiro (excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto), concretizando o aspecto material ou substancial do princípio do devido processo legal.

Somente nestas hipóteses, em que o Fisco efetivamente comprove a ocorrência do motivo ensejador da responsabilidade tributária, garantindo-se ampla defesa ao administrador, o nome do suposto coobrigado poderá ser inscrito em Certidão de Dívida Ativa. Caso contrário, a CDA não irá refletir, tal como um espelho, o lançamento tributário, violando-se, inevitavelmente, o princípio do devido processo legal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALAGOAS. **Tribunal de Justiça de Alagoas**. *AI: 00003824520128020000 AL 0000382-45.2012.8.02.0000*. Relator: Desa. Nelma Torres Padilha, 3ª Câmara Cível, Data de Publicação: 26/04/2012.

ÁVILA, HUMBERTO. **O que é 'devido processo legal'?** *Revista de Processo*. São Paulo: RT, 2008, n. 163.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de Terceiros**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999.

BRASÍLIA, **Supremo Tribunal Federal**. *AgR no RE nº 608.426/PR*. Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, julgado em 4.10.2011, DJe de 24.10.2011.

---

\_\_\_\_\_, **Superior Tribunal de Justiça**, EAg 494887 / RS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO2003/0232391-2; Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS (1130), Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO; Data do Julgamento: 23/04/2008, Data da Publicação/Fonte: DJe 05/05/2008.

\_\_\_\_\_, **Superior Tribunal de Justiça**. *AgRg no AREsp 473.386/ES*. Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/06/2014, DJe 24/06/2014.

\_\_\_\_\_, **Superior Tribunal de Justiça**. *AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.260.662/MG*, Min. Rel. Herman Benjamim, 2º T., julgado em 2.9.2010, DJe de 28.2.2011.

\_\_\_\_\_, **Superior Tribunal de Justiça**. *Embargos de Divergência em REsp nº 702.232 - RS (2005/0088818-0)*, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 14/09/2005, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO.

\_\_\_\_\_. **Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. *Ag. 1997.01.00.036250-1/MG*. Ac. Um. Da 4ª Turma do TRF da 1ª Região. Rel. Juiz Hilton Queiroz. DJU de 4/2/2000.

CANOTILHO, J.J. Gomes. ***Direito Constitucional e teoria da Constituição***, 4ª edição. Coimbra: Coimbra Almedina, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. ***Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência***. São Paulo: Saraiva, 1998.

DARZÉ, Andréa M. ***Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade***. São Paulo: Noeses, 2010.

DIDIER JR, Fredie. ***Curso de direito processual civil***. Introdução ao direito processual civil e Processo de conhecimento. 16.ed. V.1. Salvador: JusPODIVM, 2014.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001.

THEODORO JÚNIOR, HUMBERTO. **Curso de direito processual civil**. Rio de Janeiro: Forense, v. 2, 1985.

\_\_\_\_\_, Humberto. **Processo justo e contraditório dinâmico**. *Revista Magister de Direito Civil e Processual Civil*, n. 33, nov./dez. 2009.