

# PROTEÇÃO DOS SÓCIOS-GERENTES NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

Ana Carolina Welligton Costa Gomes<sup>1</sup>

Submetido(*submitted*): 10 de julho de 2010

Aceito(*accepted*): 01 de agosto de 2011

## Resumo

Este artigo tem por objetivo analisar o redirecionamento da execução fiscal, mecanismo de que a Fazenda Pública se vale para executar sócios-gerentes que reputa responsáveis pelos créditos fiscais da pessoa jurídica. Para imputar tal responsabilidade, é imperativo que o Fisco tenha apurado previamente a prática dos atos ou fatos prescritos no caput do art. 135 do Código Tributário Nacional. Veremos sob que condições a Fazenda Pública deve conduzir esse redirecionamento a fim de que princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa sejam respeitados.

---

1 Graduanda na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP)

**Palavras-chave:** responsabilidade tributária; sócios-administradores; execução fiscal; devido processo legal; ampla defesa.

## Abstract

This paper aims at analyzing the situations where a tax foreclosure is turned against the managing partner, mechanism used by the Public Treasury to execute partners which it holds responsible for corporation's debts. In order to impute such responsibility, it urges that Tax Authority have previously verified the practice of those illegal acts described by article 135, *caput*, of the Tax Law Code. We will verify under what conditions the Public Treasury shall conduct this tax foreclosure turned against the managing partner, so that constitutional principles of due process of law, adversary system and legal defense are respected.

**Key-words:** tax liability; managing partners; Public Treasury execution; due process of law; legal defense.

## Introdução

O redirecionamento da execução fiscal pode ser entendido como a utilização do processo executório, inicialmente proposto contra a pessoa jurídica, para constrição de bens patrimoniais de pessoas não indicadas como réus. O enfoque será sobre os casos em que estas pessoas são os sócios-administradores das empresas.

Ao se imputar a responsabilidade aos sócios-administradores, deve ter sido apurada previamente a prática dos atos ou fatos prescritos no *caput* do art. 135, senão haveria infringência ao art. 4º, V, da Lei de Execução Fiscal. Este dispõe que a execução pode ser promo-

vida contra o responsável tributário, qualificação esta que só pode ser imputada a alguém mediante constituição de provas, e não pelo mero redirecionamento sem apuração anterior.

Há uma parte da doutrina que defende esse meio de incluir o sócio-administrador no processo de execução até mesmo nos casos em que o nome do suposto responsável tributário não consta da Certidão de Dívida Ativa (“CDA”)<sup>2</sup>. Existe ainda uma linha de entendimento, verificável em decisões judiciais, mais ampla sobre as possibilidades de redirecionar a execução fiscal, chegando a defender que a inclusão do suposto responsável no pólo passivo da execução seria cabível toda vez que a pessoa jurídica não apresentasse patrimônio suficiente à execução, pois o sócio é quem responde pelos créditos tributários da empresa<sup>3</sup>.

Foi verificado, contudo, que outra parte da doutrina<sup>4</sup> defende a necessidade de discussão, em âmbito administrativo, acerca da caracterização do ilícito do art. 135 do CTN contra o sócio-administrador. Assim, seria aberta oportunidade à ampla defesa, com produção de provas pelos interessados. Com base neste entendimento, a CDA deve incluir a pessoa jurídica e o sócio responsável, caso seja caracterizado o ilícito. Só com a menção aos nomes do contribuinte e do responsável seria possível fazer o redirecionamento contra este, e apenas de forma subsidiária<sup>5</sup>, isto é, se ao longo da execução se verificar a impossibilidade da pessoa jurídica em satisfazer a pretensão executória da Fazenda.

---

2 Com esse entendimento, v., por exemplo, MACHADO (2001, pp. 812-813).

3 Nesse sentido: TRF 1ª, Sétima Turma, AC 1997.34.00.018942-3/DF, Relator Desembargador Federal Catão Alves, julgado em 1º set 2008, in e-DJF1 de 29 de out de 2008, p.380; e TRF 5ª, Terceira Turma, AGTR 83375 - PE (2007.05.00.088783-0), Relator Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, julgado em 10 jul. 2008, in DJ de 5 set 2008, p. 793.

4 AGUILERA (2007, pp. 139-140).

5 AGUILERA (2007, p. 140).

Assim, o plano de trabalho visa ao melhor esclarecimento do redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-administrador, isto é, se essa prática sempre fere direitos de ampla defesa e ao contraditório ou se é legitimamente aceita pelo ordenamento jurídico sob algumas restrições, ou, ainda, se deve ser largamente aceita como uma prerrogativa da Administração Pública.

### **A prova da responsabilidade do sócio-administrador**

A Fazenda, tanto na hipótese de no curso da execução pedir o redirecionamento contra o sócio-gerente quanto naquela de já apurar a responsabilidade deste em processo administrativo, deve provar a autoria da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Não pode, portanto, indicar o nome de todos os sócios da pessoa jurídica, mas tão-somente aquele com poder de administração e de cuja gerência se originou o crédito tributário em questão. Isso porque o inciso III do art. 135, do Código Tributário Nacional (“CTN”), enumera as pessoas passíveis de responsabilização: são apenas diretores, administradores e representantes. Ou seja, os sócios sem poder de gerência não podem, em hipótese nenhuma, ser responsabilizados. Se, dentre os administradores da sociedade, não for possível determinar qual o agente, todos com esse poder serão responsabilizados inicialmente, devendo-se, contudo, averiguar-se posteriormente quem foi o autor<sup>6</sup>.

Consiste avanço a superação de antiga linha jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) que considerava os administradores como responsáveis tributários quando houvesse inadimple-

---

<sup>6</sup> FERRAGUT (2007, p. 207).

mento<sup>7</sup> de tributos devidos pela pessoa jurídica. O tribunal<sup>8</sup> entendia que o não-pagamento de tributos era considerado infração à lei, e por isso os administradores poderiam ser responsabilizados nos termos do art. 135 do CTN. Esse entendimento, considerado arbitrário<sup>9</sup>, foi modificado e hoje a jurisprudência entende que o mero inadimplemento não caracteriza infração à lei<sup>10</sup>.

---

7 Quando se usa a expressão “simples inadimplemento”, quer-se dizer que houve o não-pagamento de tributos devidos pela pessoa jurídica, sem comprovação ou qualquer indício de dolo dos administradores. A jurisprudência entendia que essa situação era causa de responsabilização nos termos do art. 135 do CTN porque o inadimplir seria infração à lei – pensamento já superado- e o dolo dos administradores estaria presente ao conhecerem a lei e terem tomado a decisão de não pagar os tributos devidos pela sociedade.

8 V., por exemplo, a seguinte ementa: “PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - PRESSUPOSTOS - EFEITOS MODIFICATIVOS - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE PELO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS - INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 135, INCISO III DO CTN.

Inexistindo no acórdão embargado obscuridade, contradição ou omissão, são incabíveis embargos de declaração. Efeitos modificativos só são possíveis em casos excepcionais.

É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que os sócios-gerentes são pessoalmente responsáveis pelos impostos devidos pela empresa da qual eram sócios, com fatos geradores da época em que pertenciam à sociedade, e a falta de recolhimento de tributos constitui infração à lei.

Embargos rejeitados.”

(STJ, Primeira Turma, EDcl no REsp 258.732/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, julgado em 07/11/2000, DJ 27/11/2000 p. 136)

9 MACHADO SEGUNDO (2006, p. 265).

10 STJ, Segunda Turma, AgRg no Ag 696.047/BA, Relator Ministro Humberto Martins, julgado em 06/11/2008, DJe 28/11/2008: “[...]De acordo com o artigo 135 do Código Tributário Nacional, o sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade se ficar provado que agiu com dolo ou fraude. O mero inadimplemento tributário não enseja o redirecionamento da execução fiscal. Precedentes.

Agravo regimental improvido.”. Nesse sentido, também os seguintes acórdãos do STJ: Segunda Turma, EDcl no AgRg no REsp 1095672/SP, Relator Ministro Humberto Martins, julgado em 04/06/2009, in DJe 25/06/2009; Primeira Turma, REsp 621.900/MG, Rel. Ministro Francisco Falcão, julgado em 06/05/2004, in DJ 31/05/2004, p. 246.

O não-pagamento é infração à norma jurídica tributária praticada pela pessoa jurídica, não pelo dirigente que atuou legalmente ou dentro da competência que possui para a administração<sup>11</sup>. Com efeito, se a pessoa física administra a empresa conforme estabelece a lei, o contrato social ou o estatuto, sua conduta é típica de órgão da pessoa jurídica. Apenas quando excederem as normas que limitam sua competência é que os sócios-administradores poderão ser responsáveis tributários nos moldes do art. 135.

Não se pode pretender que só atos lícitos sejam imputados à pessoa jurídica. Ela responde, sim, pela violação de regras jurídicas, tendo, neste caso, o débito e a responsabilidade pelo crédito tributário, devendo arcar com os juros de mora, multa ou outra sanção cabível.

Assumindo que a causa da responsabilidade do art. 135 verificar-se-á quando da atuação em desacordo com as normas limitadores de competência do sócio-gerente na administração da pessoa jurídica, então há dois momentos, apontados e exemplificados por Hugo de Brito Machado Segundo<sup>12</sup>, em que essa violação pode ocorrer: (i) quando o fato gerador é praticado pelo sócio-gerente fora de seus poderes de gerenciamento ou (ii) quando, tendo o fato gerador sido legalmente realizado pela pessoa jurídica, o crédito tributário não for adimplido porque o sócio-gerente praticou ato violador da lei societária, como a dissolução irregular da sociedade ou desvio de recursos do caixa da empresa para o seu patrimônio ou de terceiro em conluio.

Conforme afirma Hugo de Brito Machado Segundo<sup>13</sup>, encontra-se entendimento no sentido de que o inadimplemento é causa de responsabilização do sócio-gerente, nos termos do art. 135 do CTN, quando o tributo não-pago é indireto, como o

---

11 MACHADO SEGUNDO (2006, p. 266).

12 MACHADO SEGUNDO (2006, p. 267).

13 MACHADO SEGUNDO (2006, pp. 265-266). O autor não especifica que doutrinador ou que tribunal tem o referido entendimento, apenas constata que ele existe.

ICMS e o IPI. A justificativa é de que compete ao contribuinte de direito repassar o valor pago pelo contribuinte de fato, e em não havendo isso, os sócios-administradores são considerados co-responsáveis pelo débito da pessoa jurídica por haver prática de apropriação indébita.

A tese foi muito bem afastada pela Ministra do STJ Eliana Calmon, ao relatar o Recurso Especial nº 851.260/RS. A Ministra explicou que, nos tributos indiretos, como o ICMS, “há bipartição da figura do contribuinte em contribuinte de direito e contribuinte de fato, sendo este quem suporta o ônus financeiro do tributo, mas é aquele o contribuinte do imposto, já que pratica os *tipos tributários*” (destaque no original)<sup>14</sup>. Se a empresa é o contribuinte de direito e quem pratica o fato gerador, o crédito tributário será constituído em nome dela, há débito próprio, não havendo configuração de apropriação indébita do valor já suportado pelo contribuinte de fato.

Em adição a tudo o que já foi dito, acrescenta-se que o fato de o imposto ser indireto não influi na caracterização do art. 135 do CTN. Se a pessoa jurídica não paga o tributo - direto ou indireto, não importa - por falta de recursos financeiros para esses fins, o débito e a responsabilidade são seus, mas, caso o tributo não tenha sido pago porque recursos foram desviados para o patrimônio dos dirigentes, que optam por não pagar e se apropriar do valor, então está claramente caracterizado o ilícito que enseja a responsabilização tributária pessoal e exclusiva da pessoa física.

Além de demonstrar a ocorrência do ilícito e o poder de gerência, o Fisco deve provar o dolo do agente e que este, se quisesse, poderia ter agido de forma lícita, e só assim não o fez por intenção de praticar o ilícito<sup>15</sup>. O grande problema encontra-se justamente na dificuldade, para o Fisco, de provar o dolo do agente.

14 Trecho do voto da Ministra Eliana Calmon, STJ, Segunda Turma, REsp 851.260/RS, Relatora Ministra Eliana Calmon, julgado em 04/09/2008, in DJe 08/10/2008.

15 FERRAGUT (2007, p. 207).

O art. 1.011 do Código Civil, que trata da atuação do administrador, prescreve o comportamento de um “homem probo”. Porém, o conceito é genérico, subjetivo e aberto às mais diversas interpretações. De forma a tentar dar um critério mínimo para a cautela e a diligência a serem observadas na administração de uma sociedade, Maria Rita Ferragut<sup>16</sup> expôs as principais obrigações trazidas pelo Código Civil pertinentes ao assunto. Como a visão da autora é a mesma do entendimento aqui adotado, passa-se a transcrever as enumerações de deveres feitas em sua obra.

- “1) prestação de contas e informações aos sócios sempre que solicitado e, anualmente, em reunião especialmente convocada para esse fim, apresentação das demonstrações financeiras (balanço patrimonial e resultado econômico), e outros documentos que, de acordo com o contrato social, requeiram aprovação dos sócios (art. 1.020, 1.021 e 1.078, I);
- 2) convocação da reunião de sócios para que eles possam deliberar sobre assuntos de interesse relevante para a sociedade, principalmente sobre as seguintes matérias: modificação do contrato social (capital social, entrada e saída de sócios, remuneração dos administradores, cessão de quotas, destinação de lucros e reservas etc.), incorporação, fusão, dissolução ou interrupção do estado de liquidação, aprovação de contas, nomeação, destituição de administradores, análise e julgamento das contas do liquidante (artigo 1.072);
- 3) execução das decisões dos sócios com o cuidado e a diligência que seriam empregados se o negócio fosse do próprio administrador, tendo esta obri-

---

16 FERRAGUT (2007, p. 207).

gação o condão de garantir que o administrador atuará com cautela na condução de suas atividades e nas contratações realizadas em nome da sociedade (artigo 1.011);

- 4) não-aplicação, sem o consentimento por escrito dos sócios, de crédito e bens da sociedade em proveito próprio ou de terceiros, mas única e exclusivamente em proveito da sociedade (artigo 1.017);
- 5) submissão aos sócios de eventuais divergências existentes entre os membros da administração, que tenham por objeto operação a ser realizada pela sociedade, cabendo aos sócios, por maioria de votos, decidir o rumo a ser adotado (artigo 1.013, parágrafo 1º);
- 6) representação e prática de todos os atos pertinentes à gestão da sociedade, se o contrato social não prever os limites de sua atribuições (artigo 1.015, primeira parte);
- 7) atuação de acordo com a maioria, bem como em estrita observância ao objeto social da sociedade (artigo 1.013, parágrafo 2º).<sup>17</sup>

De todas as fontes em que se pesquisou, Maria Rita Ferragut fez a delimitação mais objetiva para uma questão que, *a priori*, seria subjetiva e sujeita ao entendimento de cada julgador, observando, contudo, que certamente os deveres dos administradores não são apenas os supra descritos, mas, logo depois, reiterando que “o Código Civil oferece norte seguro na avaliação da responsabilidade pessoal”<sup>18</sup>.

---

17 FERRAGUT (2007, p. 207-208).

18 FERRAGUT (2007, p. 208).

Acrescente-se que há uma corrente doutrinária<sup>19</sup> defendendo que a atuação com excesso de poderes, desde que beneficiadora da sociedade, não deve ser considerada pressuposto fático para a imputação da responsabilidade do art. 135. Maria Lucia Aguilera<sup>20</sup> chega a classificar os ilícitos societários como graves - no *interesse exclusivo* do dirigente, contra fins e interesses da pessoa jurídica - e leves - em nome e no interesse da sociedade -, sendo somente aqueles capazes de ensejar a aplicação da norma sancionatória. É notável que a autora fundamenta bem a sua tese, buscando analogia com disposições do Código Civil, da Lei das Sociedades Anônimas e do próprio Código Tributário Nacional, mas é arriscado fazer diferenciação onde a lei não faz.

O art. 135 se preocupa em colocar como pressuposto fático o ato com excesso de poderes, sem diferenciar quem se aproveitou dos frutos decorrentes disso. Embora não se pretenda que a pessoa jurídica só pratique atos lícitos, conforme já exposto acima, é perceptível que, atuando fora da competência prevista no contrato social ou no estatuto, o dirigente não será mais um órgão da empresa. Neste caso de proveito dos frutos pela sociedade, o sócio-gerente será o responsável perante o Fisco, mas, no âmbito das relações privadas - e aqui já nos afastamos do nosso objeto de estudo e da matéria tributária -, poderá a pessoa física exercer direito de regresso contra a pessoa jurídica<sup>21</sup>. Esta poderá, por exemplo, pagar o débito, embora o executado seja outro, ou recompor o desfalque patrimonial sofrido.

### **Inclusão do nome do sócio na CDA após o início da execução**

Após a constituição definitiva do crédito tributário<sup>22</sup>, haverá primeiramente uma tentativa amigável de cobrança, pela qual o

19 FERRAGUT (2007, p. 208).

20 V., nesse sentido, AGUILERA (2007, pp. 134 e 135).

21 AGUILERA (2007, p. 134).

22 No crédito tributário estão inclusos o tributo, os juros, a correção monetária e o valor corrigido das multas. Cf. COELHO (2000, p. 518).

sujeito passivo será intimado a pagar o crédito. Passado o prazo informado na intimação sem que haja adimplemento, o crédito tributário será inscrito em Dívida Ativa<sup>23</sup>, cujo Termo de Inscrição deve conter os requisitos trazidos pelo art. 202 do CTN - e pelo art. 2<sup>a</sup>, §5<sup>o</sup>, da Lei 6.830/80 -, quais sejam: o nome do devedor e co-responsável, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outro; valor devido e cálculo dos juros de mora; origem e natureza do crédito com o fundamento legal; a data de inscrição da dívida; e, por fim, o número do processo administrativo, se este houver existido. No caso de omissão ou de erro referente a qualquer requisito, haverá nulidade da inscrição e do processo de execução (art. 203, CTN).

Os requisitos constantes do termo de inscrição darão sustento à respectiva Certidão de Dívida Ativa (“CDA”), a qual é um título executivo extrajudicial (art. 585, inciso VII, do Código de Processo Civil – “CPC”) cujo processo de execução é regido pela Lei nº 6.830/80, conhecida como Lei de Execução Fiscal (“LEF”). É requisito da CDA que esta contenha o nome do devedor, do co-responsável e, se conhecidos, seus respectivos endereços. É possível alegar a invalidade do título executivo que não traga o endereço quando este é conhecido pelo Fisco, pois pode haver cerceamento de defesa por vício na citação<sup>24</sup>.

Na prática, que neste ponto de distancia da teoria, a pessoa jurídica consta como devedora e o sócio-gerente consta como co-devedor, em função de a responsabilidade do terceiro ser equivocadamente entendida pelo Judiciário como subsidiária<sup>25</sup>, o que

---

23 “Dívida ativa é, pois, o crédito da Fazenda Pública regularmente inscrito, no órgão e por autoridade competentes, após esgotado o prazo final para pagamento fixado pela lei ou por decisão final, em processo administrativo regular” (SZKLAROWSKY (2003, p. 226)).

24 MACHADO SEGUNDO (2006, p. 258).

25 Nesse sentido, o julgado: “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTROVÉRSIA ACERCA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO

conseqüentemente aumenta as chances de êxito na execução. Mais adiante, será esclarecida a posição aqui adotada sobre este ponto. A partir de agora será considerado que o sócio-gerente figura como co-responsável, apenas com o intuito de aproximar-se com o verificado na prática.

A responsabilidade do sócio-gerente pelo crédito tributário não deve ser apurada no curso da execução fiscal, mas sim anteriormente ao lançamento ou até, no máximo, a formalização da CDA, pois se esta for omissa quanto ao co-responsável, não será possível redirecionar a execução contra terceiro<sup>26</sup>. Hugo de Brito Machado Segundo<sup>27</sup> aponta que, antes de 1988, quando o Supremo Tribunal Federal (“STF”) era o tribunal competente para a matéria, o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-administradores, independentemente de constarem os nomes destes no título executivo, era plenamente aceita. Houve uma visão mais garantista quando o STJ passou a julgar a matéria, pois o entendimento anterior foi alterado, passando-se a exigir que os nomes dos co-responsáveis sejam expressos no título a fim de que sua responsabilidade seja presumida de modo *juris tantum* e que a execução possa contra eles ser promovida.

---

REPRESENTANTE LEGAL DA PESSOA JURÍDICA DEVEDORA. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO. REJEIÇÃO DOS EMBARGOS.

A Primeira Seção desta Corte, na assentada do dia 11 de março de 2009, ao julgar o REsp 1.101.728/SP (Rel. Min. Teori Albino Zavascki), mediante a utilização da nova metodologia de julgamento de recursos repetitivos, prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil (introduzido pela Lei 11.672/2008), referendou o posicionamento já reiteradamente adotado pelas Primeira e Segunda Turmas no sentido de que “a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios, prevista no art. 135 do CTN”.

[...]

Embargos declaratórios rejeitados” (STJ, Primeira Turma, EDcl no AgRg no REsp 902318/SC, Relatora Ministra Denise Arruda, julgado em 16/04/2009, in DJe 11/05/2009).

26 FERRAGUT (2009, p. 172).

27 MACHADO SEGUNDO (2006, p. 259).

O cenário mais seguro, contudo, é aquele em que a responsabilidade do terceiro seja apurada antes da formalização da CDA e que aos supostos responsáveis seja dada oportunidade de discutir em processo administrativo<sup>28</sup>.

A despeito disso, há decisões<sup>29</sup> do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, chamado de Conselho de Contribuintes até a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, com o entendimento de que *não* cabe à autoridade fiscal apurar a responsabilidade de terceiros quando do lançamento tributário. Essa verificação seria de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional, pois o responsável não é o sujeito passivo da norma jurídica tributária, mas, sim, o contribuinte. Nessa linha, somente na fase de cobrança é que o terceiro responsável poderia figurar no pólo passivo.

O teor de tais decisões precisa ser ressaltado em vários pontos, pois se notam falhas na aplicação do conteúdo das normas do CTN que imputam responsabilidade. Mesmo que o Poder Judiciário<sup>30</sup> venha permitindo o redirecionamento da execução fiscal con-

---

28 MARINS (2009, p. 173).

29 V., por exemplo, a seguinte ementa: “Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 1998, 1999, 2000 PESSOAS ARROLADAS COMO RESPONSÁVEIS PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. A atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário é matéria de execução, da esfera de competência da d. Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), devendo-se anular os atos de atribuição de responsabilidade lavrados pela fiscalização e desconhecer as razões de recurso vinculadas ao tema. [...]” (Conselho de Contribuintes, Primeiro Conselho, Primeira Câmara, Recurso Voluntário - Outros, Recurso nº 150262, Acórdão nº 101-96791, Relator Aloysio José Percínio da Silva, Processo nº 13603.002968/2003-84 data da sessão: 25/06/2008). Nesse sentido, v. também: Conselho de Contribuintes, Primeiro Conselho, Primeira Câmara, Recurso Voluntário - Outros, Recurso nº 161582, Acórdão nº 101-96739 Relator Caio Marcos Cândido, Processo nº 13603.720077/2006-56, data da sessão: 28/05/2008.

30 V., por exemplo, a seguinte ementa: “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. ÔNUS DA PROVA.

A orientação da Primeira Seção do STJ firmou-se no sentido de que, se a Execução Fiscal foi promovida apenas contra pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o referido sócio agiu com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto,

tra sócio-gerente cujo nome não consta da CDA, isto não é razão para que a autoridade fiscal, se já tiver provas, deixe de apontar o responsável tributário quando da constituição do crédito tributário. Assim, o terceiro terá oportunidade de se defender já no processo administrativo<sup>31</sup>.

Discorda-se também do entendimento de que, por a espécie de responsabilidade do art. 135 ser indireta, o lançamento deve ser contra o contribuinte, e somente na fase de cobrança “o responsável por transferência seria chamado a fazer parte do pólo passivo como sujeito passivo, em razão da ocorrência de algum fato autorizador da transferência”<sup>32</sup>. A razão para tal discordância é que, se verificado o ilícito do art. 135, apenas o sócio-gerente, de forma pessoal e exclusiva, deve responder pelo débito.

Assim, não há motivos para que o lançamento seja feito contra a pessoa jurídica, já que quem deve figurar no pólo passivo é o dirigente, mas isto se a autoridade fiscal tiver provas diretas ou evidências da conduta infratora. Maria Lucia Aguilera<sup>33</sup>, que é presidente da 2ª Turma de Julgamento da DRJ de Campinas, também defende, se houver provas, a constituição da relação jurídica de responsabilidade antes da fase judicial, por meio do lançamento de ofício ou em função de decisão administrativa definitiva.

---

nos termos do art. 135 do CTN.[...]”(STJ, Segunda Turma, AgRg no REsp 1096876/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 06/08/2009, DJe 25/08/2009).

- 31 Aliás, James Marins (2009, p. 173) defende a necessidade de se instaurar processo administrativo para apuração da responsabilidade do administrador sempre, mesmo quando a causa da responsabilização é posterior ao início da execução, como ocorre comumente no caso de dissolução irregular da sociedade. Hugo de Brito Machado Segundo (2006, p.272) defende a mesma idéia, mas excepciona o caso da dissolução irregular da empresa, dizendo que neste caso é possível o redirecionamento contra o sócio-gerente, mesmo sem seu nome na CDA.
- 32 O trecho entre aspas foi retirado do voto vencedor, do Conselheiro João Carlos de Lima Júnior, no Acórdão 101-96.739, de 28 de maio de 2008 (Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Recurso Voluntário nº 161.582, Relator Conselheiro Caio Marcos Cândido, julgado em 28 maio 2008).
- 33 AGUILERA (2007, pp. 137-138).

Acrescente-se ser verdade que a responsabilidade neste caso é por transferência<sup>34</sup>, e por isso depende da verificação do fato descrito na norma sancionatória para que haja a responsabilização de terceiro. O problema é que o Fisco não tem se preocupado em desde já colocar o sócio-gerente no pólo passivo, mesmo quando tem provas, e isso se dá porque a jurisprudência<sup>35</sup> permite o redirecionamento até mesmo se o nome do sócio não constar da CDA, desde que sua responsabilidade seja provada no processo. Assim, isso dá azo a que a Administração lance o tributo primeiramente colocando a pessoa jurídica no pólo passivo e, se esta não pagar, passa a cobrar do terceiro. Embora não se discorde de que o redirecionamento contra o sócio-gerente é legítimo sob certas condições<sup>36</sup> mais à frente discutidas, é lamentável que se valham desse entendimento jurisprudencial para não dar chance de a pessoa física se defender desde logo, em processo administrativo.

Esse entendimento do Conselho, sobre a inclusão do terceiro responsável ser competência da Procuradoria da Fazenda Nacional, apenas no momento de formalização da CDA, não pode prevalecer. Explica-se: não haveria nenhuma diferença entre ser responsável tributário subsidiariamente<sup>37</sup>, quando há mera culpa, nos termos do

---

34 Nesse sentido, vide SOUSA (1975, pp. 92-93).

35 V., nesse sentido: STJ, Segunda Turma, AgRg no REsp 1127936/PA, Relator Ministro Humberto Martins, julgado em 22/09/2009, DJe 05/10/2009: “[...] 1. Hipótese em que muito embora na Certidão de Dívida Ativa não conste o nome da recorrente como co-responsável tributário, não se há falar em não-observância da disposição contida no art. 135 do Código Tributário Nacional pelo acórdão recorrido.

In casu, ficou comprovado indício de dissolução irregular da sociedade pela certidão do oficial de justiça, conforme exposto no acórdão regional, que noticiou que no local onde deveria estar sediada a executada encontra-se outra empresa. [...]”

36 Essas condições são: indicação do nome do sócio-gerente na CDA, prova da sua conduta ilícita, concessão de oportunidade de ampla defesa por meio de embargos ou de exceção de pré-executividade e substituição do título executivo caso o nome do terceiro não esteja expresso.

37 Pelo corte temático do trabalho, não há possibilidade de serem analisadas e discutidas as várias correntes sobre a natureza da responsabilidade do art. 134, mas, como referência sobre o tema e com o mesmo entendimento sobre ser subsidiária, vide BALEEIRO (2000, pp. 752-753).

art. 134 do CTN, e ser responsável tributário nos moldes do art. 135, quando há dolo e o agente deve responder pessoal e exclusivamente. Isso porque, se a responsabilidade é subsidiária (com benefício de ordem), primeiramente deve haver coerção para que a sociedade pague a dívida tributária, e apenas no caso de esta não adimplir ou adimplir parte do valor, poderá o terceiro que agiu com culpa ser cobrado. Já no caso do art. 135, a sociedade deve desde logo ser excluída do pólo passivo, sendo a dívida cobrada do responsável<sup>38</sup>.

Não assistirá razão se contra-argumentarem que, se o Fisco fizesse o lançamento contra o sócio-gerente desde logo, não haveria nenhuma diferença entre ser responsável por substituição e ser responsável pessoal por transferência, uma vez que nos dois casos o Fisco já iria constituir o crédito contra o terceiro. Rebate-se tal argumentação dizendo que haverá, sim, diferença: no primeiro caso (substituição tributária), a própria regra-matriz de incidência tributária já trará o substituto como sujeito passivo da obrigação, não havendo necessidade de provas de que o terceiro é o responsável. No outro caso, do art. 135, o Fisco também deveria constituir o crédito contra o dirigente - excluindo a pessoa jurídica do pólo passivo-, mas, para tanto, deve provar a ocorrência do ato ilícito. Nisto residirá a diferença.

Inadmite-se hipótese em que possa haver redirecionamento sem constar o nome do sócio-gerente na CDA. A despeito disso, e violando princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal, a jurisprudência de modo inadvertido tem admitido uma hipótese em que a execução pode ser redirecionada sem expressão do nome do suposto responsável no título, qual seja, quando a causa da responsabilidade - ou co-responsabilidade, no entender do Judiciário - é posterior à constituição do crédito tributário e a Fazenda consegue provar no curso da execução a ocorrência do ilícito<sup>39</sup>. Essa

---

38 Infelizmente é importante anotar que as decisões do STJ muitas vezes entendem que esta espécie de responsabilidade é subsidiária, podendo ser a dívida tributária cobrada da empresa e depois da pessoa física.

39 MACHADO SEGUNDO (2006, pp. 260-261).

situação é recorrente quando o Fisco vai cobrar o crédito tributário da pessoa jurídica e não consegue localizá-la no endereço, constatando sua dissolução irregular<sup>40</sup>.

Ora, não se pode admitir um processo execução fiscal contra sócio-gerente cujo nome não consta da CDA. É requisito formal que deste título conste o nome do co-responsável, conforme dispõem o §5º do art. 2º da LEF e o art. 202 do CTN, pois, caso contrário, serão nulos a inscrição em Dívida Ativa e o processo de cobrança decorrente, conforme o art. 203 do CTN. Discorda-se, portanto, do entendimento verificado em julgamentos do STJ, a exemplo do que segue:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ÔNUS DA PROVA. DISTINÇÕES.

[...]2. Sob o aspecto processual, mesmo não constando o nome do responsável tributário na certidão de dívida ativa, é possível, mesmo assim, sua indicação como legitimado passivo na execução (CPC, art. 568, V), cabendo à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das hipóteses da responsabilidade subsidiária previstas no direito material. A prova definitiva dos fatos que configuram essa responsabilidade será promovida no âmbito dos embargos à execução (REsp 900.371, 1ª Turma, DJ 02.06.08; REsp 977.082, 2ª Turma, DJ de 30.05.08), observados os critérios próprios de

---

40 Essas condições são: indicação do nome do sócio-gerente na CDA, prova da sua conduta ilícita, concessão de oportunidade de ampla defesa por meio de embargos ou de exceção de pré-executividade e substituição do título executivo caso o nome do terceiro não esteja expresso.

distribuição do ônus probatório (EREsp 702.232, Min. Castro Meira, DJ de 26.09.05).<sup>41</sup>

O STF, embora em decisões antigas, do começo da década de 1980, também adotou esse mesmo entendimento, quando ainda julgava recursos relativos à matéria de lei federal<sup>42</sup>.

A jurisprudência fundamenta-se no art. 568, inciso V, do CPC, dizendo que, sob o *aspecto processual*, é possível o sócio-gerente ser sujeito passivo da execução mesmo sem seu nome na CDA, desde que a Fazenda prove a causa da sua responsabilização ao requerer o redirecionamento. O raciocínio utilizado, nestas situações, é o seguinte: o inciso I do art. 568 prescreve que será sujeito passivo na execução “o devedor, *reconhecido como tal no título executivo*”, isto é, textualmente diz que o nome do devedor deve estar expresso. Nos incisos seguintes, que enumeram os outros legitimados passivos, não há essa exigência, e, sendo a legislação silente, interpreta-se não ser necessário constar o nome do co-responsável na CDA.

Claramente essa construção adotada pelos julgados do STJ é conflitante com os arts. 202 e 203 do CTN, e ainda com o art. 2º, §5º, da LEF. Em outras palavras, a legislação processual do CPC foi aplicada em detrimento das disposições de direito material do CTN e da legislação processual mais específica da LEF. Com relação à legislação processual geral em conflito com a mais específica, não é

---

41 Nesse sentido: STJ, Primeira Turma, AgRg no Ag 1247879/PR, Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 18/02/2010, in DJe 25/02/2010: “[...] 1. O posicionamento desta Corte é no sentido de que a não localização de empresa executada em endereço cadastrado junto ao Fisco, atestada na certidão do oficial de justiça, representa indício de dissolução irregular, o que possibilita e legitima o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente. Esse foi o entendimento fixado pela Primeira Seção por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência n. 716.412/PR, em 12.9.2008, sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin (DJe de 22.9.2008).”

42 STJ, Primeira Turma, REsp 1096444/SP, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 19/03/2009, in DJe 30/03/2009. Nesse mesmo também o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Quarta Turma Especializada, Ag nº 145667, Relator Desembargador Federal Guilherme Diefenthaler, julgado em 18 março 2008, in DJU de 16 abril 2008, p. 354.

necessária extensa argumentação: o princípio *lex specialis derogat generalis* fala por si só qual deve prevalecer.

Com relação ao conflito entre as disposições do CPC e as do CTN, o raciocínio jurisprudencial considerou apenas as condições necessárias para a formação da relação jurídica processual, mas não aquelas necessárias para a formação da relação material entre responsável pessoal tributário e Fisco, o que se mostra insuficiente para executar o sócio-gerente. Desta mesma análise crítica compartilha Maria Rita Ferragut<sup>43</sup>, para quem esse posicionamento da jurisprudência leva em conta apenas a capacidade de estar em juízo, sem a devida análise dos dispositivos de lei material que regem a matéria, questão esta discutida no tópico a seguir.

### **Aplicação da legislação processual e da legislação material sobre a matéria**

O art. 568 do CPC coloca o responsável tributário como legitimado passivo na execução (inciso V), além do devedor indicado no título (inciso I). O problema é não haver no dispositivo a distinção entre a responsabilidade do art. 134 do CTN, causada por conduta culposa, e a responsabilidade pessoal do art. 135, causada por conduta dolosa, e isso dá azo ao entendimento de que no art. 568, do CPC, cabem todas as espécies de responsáveis. Assim, a exemplo do julgado acima transcrito, erroneamente, chega-se à conclusão de que

43 STF, Segunda Turma, RE nº 99551, Relator Ministro Francisco Rezek, julgado em 10 jun. 1983, in DJ 01 de julho de 1983, p. 10001, RTJ vol. 106-02, p. 878: “[...] As pessoas referidas no inciso III do artigo 135 do CTN são sujeitos passivos da obrigação tributaria, na qualidade de responsáveis por substituição, e, assim sendo, aplica-se-lhes o disposto no artigo 568, V, do Código De Processo Civil, apesar de seus nomes não constarem no título extrajudicial. [...]”; Nesse sentido, ver também: STF, Segunda Turma, RE nº 97610, Relator Ministro Décio Miranda, julgado em 28 set. 1982, in DJ de 12 nov. 980, p. 11488; STF, Segunda Turma, RE nº 96414, Relator Ministro Moreira Alves, julgado em 30 março 1982, in DJ de 21 maio 1982, p. 14873; STF, Segunda Turma, RE nº 93491, Relator Ministro Moreira Alves, julgado em 16 dez. 1980, in DJ de 03 abril 198, p. 2856, RTJ vol. 100, p. 1320.

o responsável pessoal (sócio-administrador) pode figurar junto com o contribuinte (empresa) no pólo passivo da execução.

Embora formalmente a construção jurisprudencial seja coerente, ela é incompleta por não levar em conta a legislação material. Em primeiro lugar, a responsabilidade disposta no art. 135 do CTN é exclusiva do sócio-gerente<sup>44</sup>, o qual deve constar na CDA como devedor, com exclusão da pessoa jurídica do pólo passivo. Em segundo lugar, se, por hipótese, admitíssemos a linha jurisprudencial que permite o sócio-gerente figurar como co-devedor na CDA, seu nome deveria sempre contar desta, sob pena de nulidade e de não se poder redirecionar a execução contra o responsável cujo nome não está expresso, conforme os arts. 202 e 203 do CTN.

É perceptível, portanto, que difere a condição de sujeito passivo legitimado processualmente daquela de sujeito passivo legitimado materialmente. O sócio-gerente pode figurar no pólo passivo da execução sem ser o sujeito passivo materialmente legítimo, pois para a constituição da relação jurídica processual basta a sua citação. Porém, para a constituição da relação jurídica material, é necessário provar a causa da responsabilização tributária. Essa falta de coincidência entre as legislações pode suscitar dúvidas sobre como seria possível executar uma pessoa legitimada passivamente no processo, mas materialmente não responsável pela obrigação.

A questão é mais fácil do que se imagina. Uma pessoa que não figura na relação jurídica material ainda pode, pelo menos num primeiro momento, ser parte no processo depois de sua citação. Contudo, logo depois, será reconhecida a carência da ação por ilegitimidade *ad causam*<sup>45</sup> e, assim, o processo será extinto sem resolução do mérito, conforme o art. 267 do CPC. Transpondo essa teoria para a execução fiscal, cabe ao sócio-gerente cujo nome não consta da CDA, opor a exceção de pré-executividade alegando tal fato, cabendo ao

44 FERRAGUT (2007, p. 221).

45 Nesse sentido, FERRAGUT (2009, p. 34).

juiz, de plano, reconhecer a carência da ação, o que não precisa de dilação probatória e é matéria de ordem pública, perfazendo os requisitos para a apreciação desse meio de defesa.

### **Condições para o redirecionamento da execução fiscal**

O redirecionamento da execução fiscal é aceito por nosso ordenamento jurídico e será legitimamente feito desde que observadas certas condições. Se a CDA não trazer o nome do responsável, deve ser substituída por outra que perfaça esse requisito formal, contando-se novo prazo para a defesa, pois deve ser dada ao novo sujeito passivo a oportunidade de produzir provas e deduzir alegações, a fim de respeitar os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

O fundamento para a substituição do título executivo está no art. 2º, §8º, da LEF, dispondo que “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”. A referida decisão é da execução ou, se houverem sido opostos, dos embargos<sup>46</sup>. O art. 203 do CTN traz prescrição normativa semelhante, acrescentando que a defesa do responsável tributário só versará sobre a parte modificada no novo título, portanto, ao sócio-gerente apenas cabe discutir sobre a sua responsabilidade nos embargos à execução.

Ressalte-se que, se o nome do sócio-gerente não constar do lançamento nem da CDA, a substituição desta só será possível enquanto não decorrido o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, cujo termo inicial é a data do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN) ou o primeiro dia do ano seguinte (art. 173, inciso I). Esse condicionamento ocorre porque, com a alteração do pólo passivo da obrigação - e conformação de uma nova relação jurídica

---

46 FERRAGUT (2007, p. 222).

material-, deve haver a constituição de novo crédito tributário, observando-se o instituto da decadência.

Em situação diferente, em que o nome do sócio-gerente estiver constando do lançamento, mas não da CDA, a substituição do título executivo só será possível se o direito de ação do Fisco ainda não estiver prescrito em relação à pessoa física, nos termos do art. 174 do CTN.

Caso seja apurada a responsabilidade tributária do art. 135 após o prazo decadencial, a pessoa física não poderá mais ser executada e, no rigor da técnica, nem o *quantum* seria exigível da pessoa jurídica<sup>47</sup>, já que o sócio-gerente é o único responsável pela obrigação, apesar de já ter-se visto que este não é o pensamento da jurisprudência.

## Conclusões

Se a pessoa física administra a empresa conforme estabelece a lei, o contrato social ou o estatuto, sua conduta é típica de órgão da pessoa jurídica. Apenas quando excederem as normas que limitam sua competência é que os sócios-administradores poderão ser responsáveis tributários nos moldes do art. 135.

Há dois momentos em que a violação ao art. 135 do CTN pode ocorrer: (i) quando o fato gerador é praticado pelo sócio-gerente fora de seus poderes de gerenciamento ou (ii) quando, tendo o fato gerador sido legalmente realizado pela pessoa jurídica, o crédito tributário não for adimplido porque o sócio-gerente praticou ato violador da lei societária, como a dissolução irregular da sociedade ou desvio de recursos do caixa da empresa para o seu patrimônio ou de terceiro em conluio.

---

47 MACHADO SEGUNDO (2006, p. 277).

Além de demonstrar a ocorrência do ilícito e o poder de gerência, o Fisco deve provar o dolo do agente e que este, se quisesse, poderia ter agido de forma lícita, e só assim não o fez por intenção de praticar o ilícito.

A responsabilidade do sócio-gerente pelo crédito tributário não deve ser apurada no curso da execução fiscal, mas sim anteriormente ao lançamento ou até, no máximo, a formalização da CDA, pois se esta for omissa quanto ao co-responsável, não será possível redirecionar a execução contra terceiro.

O cenário mais seguro, contudo, é aquele em que a responsabilidade do terceiro seja apurada antes da formalização da CDA e que aos supostos responsáveis seja dada oportunidade de discutir em processo administrativo.

Inadmite-se hipótese em que possa haver redirecionamento sem constar o nome do sócio-gerente na CDA. A despeito disso, e violando princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal, a jurisprudência de modo inadvertido tem admitido uma hipótese em que a execução pode ser redirecionada sem expressão do nome do suposto responsável no título, qual seja, quando a causa da responsabilidade - ou co-responsabilidade, no entender do Judiciário - é posterior à constituição do crédito tributário e a Fazenda consegue provar no curso da execução a ocorrência do ilícito.

Não se pode admitir um processo execução fiscal contra sócio-gerente cujo nome não consta da CDA. É requisito formal que deste título conste o nome do co-responsável, conforme dispõem o §5º do art. 2º da LEF e o art. 202 do CTN.

Se a CDA não trazer o nome do responsável, deve ser substituída por outra que perfaça esse requisito formal, contando-se novo prazo para a defesa, pois deve ser dada ao novo sujeito passivo a oportunidade de produzir provas e deduzir alegações, a fim de respeitar os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

No processo, o sócio-gerente será sujeito passivo após a citação, ato depois do qual se forma a relação jurídica processual. A jurisprudência tem se utilizado do art. 568 do CPC para deferir o redirecionamento mesmo sem constar o nome do suposto responsável na CDA, mas neste caso verifica-se que o sócio-gerente é ilegitimado materialmente, de acordo com os arts. 202 e 203 do CTN. Neste caso, deveria ser reconhecida a carência da ação por ilegitimidade *ad causam*, a ser apontada por meio da exceção de pré-executividade.

Quando conhecida uma causa de responsabilização do sócio-gerente após o início da fase judicial, deve haver a substituição da CDA, com a correção do sujeito obrigado, o que somente será possível se ainda não houver escoado o prazo decadencial. Importante salientar que, para a Fazenda requerer a citação do sócio-gerente, ela deve provar a prática do ilícito do art. 135 do CTN, justificando assim o redirecionamento da execução.

Ressalte-se que, se o nome do sócio-gerente não constar do lançamento nem da CDA, a substituição desta só será possível enquanto não decorrido o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, cujo termo inicial é a data do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN) ou o primeiro dia do ano seguinte (art. 173, inciso I). Esse condicionamento ocorre porque, com a alteração do pólo passivo da obrigação - e conformação de uma nova relação jurídica material-, deve haver a constituição de novo crédito tributário, observando-se o instituto da decadência.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUILERA, Maria Lucia. *A Responsabilidade de Terceiros Decorrente da Prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: o caso da responsabilidade pessoal dos administradores*. In: FERRAGUT, Maria Rita, e NEDER, Marcos Vinicius (coord.). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007. pp. 126-142.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. pp. XLVIII-1063.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. pp. XIII-542.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. pp. XXIV-278.

FERRAGUT, Maria Rita. *Reflexões de Natureza Material e Processual sobre Aspectos Controvertidos da Responsabilidade Tributária*. In: FERRAGUT, Maria Rita, e NEDER, Marcos Vinicius, (coord.). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007. pp. 206-238.

MACHADO, Rubens Approbato. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001. pp. 793-828.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Judicial Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. 557 pp.

MARINS, James. *Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009. 223 pp.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. 216 pp.

SZKLAROWSKY, Leon Fredja. *Execução Fiscal*. In: COSTA, Alcides Jorge da, SCHOUERI, Luís Eduardo, e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.). *Direito Tributário Atual* nº 17. São Paulo: Dialética, 2003. pp. 225-262.