



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB

Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS

Curso de Bacharelado em Direito / Curso de Bacharelado em Relações Internacionais

MÁRCIO DE OLIVEIRA FERREIRA

**DIREITOS E GARANTIAS DO CONTRIBUINTE: O Contraditório Da Inclusão Do
Sócio Da Pessoa Jurídica Na Certidão De Dívida Ativa.**

**TAGUATINGA
2025**

MÁRCIO DE OLIVEIRA FERREIRA

**DIREITOS E GARANTIAS DO CONTRIBUINTE: O Contraditório Da Inclusão Do
Sócio Da Pessoa Jurídica Na Certidão De Dívida Ativa.**

Artigo científico apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador(a): Bruno Cristian Santos de Abreu

**TAGUATINGA
2025**

MÁRCIO DE OLIVEIRA FERREIRA

**DIREITOS E GARANTIAS DO CONTRIBUINTE: A Inclusão Do Sócio Da Pessoa
Jurídica Na Certidão De Dívida Ativa.**

Artigo científico apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador(a): Bruno Cristian Santos de Abreu

TAGUATINGA – XX, 2025

BANCA AVALIADORA

Professor(a) Orientador(a)

Professor(a) Avaliador(a)

DIREITOS E GARANTIAS DO CONTRIBUINTE: O Contraditório Da Inclusão Do Sócio Da Pessoa Jurídica Na Certidão De Dívida Ativa.

Márcio de Oliveira Ferreira

Resumo: O presente artigo analisa a legalidade da inclusão de sócios na Certidão de Dívida Ativa (CDA) como corresponsáveis tributários, à luz dos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. A pesquisa tem como foco a prática administrativa de responsabilização automática de sócios-gerentes, especialmente sem a instauração de procedimento prévio que assegure o exercício do direito de defesa. A partir do estudo do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, da jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e da normatização administrativa, como o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), o trabalho demonstra a necessidade de apuração individualizada da conduta do terceiro. Também se analisa a aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) nas execuções fiscais, como instrumento que garante o contraditório. Conclui-se que a ausência de procedimento prévio compromete a validade do ato administrativo e viola garantias fundamentais, devendo o Fisco observar os limites legais para assegurar a legitimidade da cobrança tributária.

Palavras-chave: responsabilidade tributária; dívida ativa; sócio-gerente; contraditório; devido processo legal.

Sumário: 1. Introdução. 2. Legitimidade e Hipóteses para a Corresponsabilidade. 3. A mera inclusão do sócio, sem qualquer procedimento prévio de apuração de responsabilidade. 4. O Ônus da Prova na Responsabilidade Tributária de Terceiros (Art. 135 do CTN) e seus Reflexos no Procedimento Administrativo. 5. PARR - Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade para os fins de lançamento tributário e inclusão na CDA. 6. Do Direito de Defesa do Sócio Contribuinte 7. Considerações finais. 8. Referências.

1 Introdução

A responsabilização tributária de terceiros, especialmente de sócios e administradores de pessoas jurídicas, constitui tema de grande relevância no campo do direito tributário, por envolver a incidência direta de princípios constitucionais como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa. O presente artigo tem por objetivo examinar a legalidade da inclusão de pessoas físicas na Certidão de Dívida Ativa (CDA) como corresponsáveis, em especial quando essa medida ocorre sem a instauração prévia de procedimento administrativo formal que permita o exercício do direito de defesa.

A controvérsia reside na prática, cada vez mais comum, por parte da Fazenda Pública, de inserir automaticamente o nome de sócios na CDA, atribuindo-lhes responsabilidade pelo

inadimplemento da pessoa jurídica com base apenas na posição formal que ocupavam na sociedade. Tal conduta, embora amparada em certa jurisprudência, ignora os requisitos objetivos estabelecidos no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, que exige, para a imputação da responsabilidade, a comprovação de ato doloso ou culposo praticado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto.

A pesquisa adotou metodologia qualitativa, de natureza exploratória, com base em análise documental e bibliográfica, examinando legislações pertinentes, decisões jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e contribuições doutrinárias especializadas. O artigo estrutura-se em cinco seções principais: a primeira abordando os fundamentos legais da legitimidade e das hipóteses de corresponsabilidade tributária; a segunda trata do PARR — Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade — e sua função garantidora no âmbito da inscrição em dívida ativa; a terceira analisa o ônus da prova e os requisitos legais para responsabilização de terceiros com base no art. 135 do CTN; a quarta examina criticamente o entendimento do STJ quanto à presunção decorrente da inclusão de sócios na CDA; e a quinta discute o devido processo legal aplicado à responsabilização de corresponsáveis, com base na Constituição Federal e na Lei nº 9.784/99.

A análise propõe a necessidade de se preservar a legalidade e as garantias fundamentais dos contribuintes diante de práticas administrativas que, embora revestidas de presunção de legitimidade, podem comprometer a integridade do processo tributário.

2 Legitimidade e Hipóteses para a Corresponsabilidade.

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, atribuindo ao sujeito passivo o dever de adimplir o crédito tributário. O devedor originário, também denominado contribuinte, é aquele que mantém vínculo direto e pessoal com a hipótese de incidência, conforme estabelece o artigo 121, inciso I, do Código Tributário Nacional. Hugo de Brito Machado (2016, p. 161). leciona que “o contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.

Por sua vez, a responsabilidade tributária envolve a transferência da obrigação de pagar o tributo a terceiros, por imposição legal. Nestes casos, o sujeito passivo não é o contribuinte propriamente dito, mas o responsável tributário. Tal responsabilização exige previsão legal específica, como estabelece o artigo 128 do CTN. Nesse sentido, Luciano Amaro (2018, p. 172) aduz que “a responsabilidade tributária é sempre ‘por imposição legal’, o que significa que não pode haver responsabilização por analogia, por equidade ou por construção jurisprudencial”.

Há que se distinguir também entre a responsabilidade direta, em que o terceiro assume a obrigação desde o surgimento do tributo, e a responsabilidade subsidiária, em que o terceiro responde apenas em caso de inadimplência do contribuinte. A responsabilidade por substituição, prevista em diversos regimes especiais de tributação, também se enquadra nessa sistemática. Ricardo Lobo Torres (2006, p. 328) afirma que “a responsabilidade por substituição transfere ao terceiro a sujeição passiva, ainda que este não tenha praticado o fato gerador, bastando para tanto a previsão legal e a ocorrência do evento que impõe a substituição”.

Cumprе salientar que a responsabilização de terceiros, sobretudo em matéria de responsabilidade de administradores, deve observar os limites impostos pelo ordenamento jurídico, especialmente no que tange à prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei. Eduardo Sabbag pondera que “não se admite a responsabilidade automática do sócio ou administrador; exige-se a demonstração de dolo, fraude ou excesso de mandato para que se caracterize a responsabilidade tributária” (2016, p. 690).

No direito tributário, a corresponsabilidade permite que a administração tributária atribua obrigações fiscais a terceiros além do contribuinte original, desde que haja vínculo jurídico ou material com o fato gerador ou o inadimplemento do tributo, é admissível a ampliação da sujeição passiva tributária a terceiros. Essa medida busca garantir a recuperação eficaz e justa dos créditos tributários, evitando a dependência exclusiva de um único devedor, que pode estar impossibilitado de cumprir a obrigação.

A responsabilização, nesses casos, não é arbitrária, mas exige respaldo legal e demonstração de elementos objetivos que justifiquem sua aplicação. Como pontua Hugo de Brito Machado (2016, p. 173):

A responsabilidade solidária não se presume. Resulta da lei. E o disposto no art. 124 do CTN, ao tratar da solidariedade tributária, exige a existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, ou que a responsabilidade esteja expressamente prevista em lei.

O Código Tributário Nacional (CTN), nos artigos 121 a 138, prevê situações em que a responsabilidade tributária pode ser compartilhada. O artigo 124, por exemplo, possibilita a extensão da obrigação tributária a terceiros em casos de omissão, conluio ou fraude, caracterizando o dever de responder solidariamente pelo débito. Assim, essa extensão exige um vínculo jurídico ou material que legitime a obrigação, conforme as normas que disciplinam a arrecadação tributária. Nesse sentido, Luciano Amaro (2018, p. 178). observa que:

a solidariedade tributária, tal como definida no art. 124 do CTN, exige que haja entre os sujeitos passivos uma comunhão de interesses na situação que constitua o fato gerador da obrigação, ou que estejam expressamente designados por lei.

Diante dessa possibilidade de ampliação da obrigação tributária, observa-se que essa medida é essencial para garantir a efetividade da cobrança fiscal. Em determinadas situações, o Fisco pode exigir o cumprimento da obrigação de mais de um sujeito passivo, assegurando que o tributo seja recolhido mesmo diante de insolvência, fraude ou outras circunstâncias que impeçam a quitação pelo contribuinte original. Ricardo Lobo Torres (2001, p. 325) esclarece que “a responsabilidade tributária não constitui sanção, mas técnica de arrecadação eficiente, permitindo que o Estado obtenha o tributo de quem tem relação econômica ou jurídica relevante com o fato tributado”.

Complementando essa perspectiva, Eduardo Sabbag (2016, p. 694) pondera que “a responsabilidade solidária exige uma comunhão de interesses ou atuação conjunta no fato gerador, a ponto de justificar a imposição de obrigação tributária ao responsável”. Dessa forma, a responsabilidade solidária constitui um instrumento fundamental para assegurar a justiça fiscal.

Dentre as hipóteses mais comuns, destaca-se a responsabilidade de sócios e administradores de pessoas jurídicas. O artigo 135 do CTN estabelece que esses indivíduos podem ser responsabilizados pelos débitos da empresa, desde que haja comprovação de dolo, fraude ou abuso de poder. Portanto, a responsabilidade dos sócios e administradores não decorre automaticamente da existência de débitos tributários da empresa, sendo necessária a comprovação de tais elementos na gestão fiscal.

Esse dispositivo visa proteger o interesse público, impedindo que gestores se eximam de responsabilidades por meio de má gestão ou condutas fraudulentas. Hugo de Brito Machado (2004, p. 586) esclarece:

A referência a atos praticados com excesso de poderes indica muito claramente que a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros diz respeito aos créditos tributários originados de atos abusivos, não aos créditos tributários em geral não quitados por simples insuficiência da capacidade econômico-financeira da pessoa jurídica.

Outra hipótese relevante refere-se à responsabilidade de terceiros que possuem a obrigação de reter e efetuar o recolhimento devido aos cofres públicos. O artigo 121, §1º, do CTN trata dessa responsabilidade, sendo um exemplo clássico a retenção do Imposto de Renda na Fonte (IRRF) ou de contribuições previdenciárias. Caso o responsável pela retenção não efetue o devido recolhimento, poderá ser responsabilizado solidariamente pela dívida.

A responsabilização de terceiros visa assegurar a efetividade do recolhimento tributário, mitigando riscos decorrentes do inadimplemento pelo contribuinte original. Eduardo Sabbag (2011, p. 695) explica:

Em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto ('contribuinte'). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter a necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto ('responsável tributário').

Além disso, a corresponsabilidade pode ser aplicada em casos de dissolução irregular de empresas ou quando estas são utilizadas para ocultação de bens e direitos. Nessas circunstâncias, a responsabilidade pode ser estendida a terceiros que se beneficiaram direta ou indiretamente do ilícito, como ocorre quando uma sociedade é desfeita com o único propósito de evitar o pagamento de tributos.

Por fim, também é possível a responsabilização em casos de irregularidades fiscais cometidas por familiares ou terceiros atuando em nome de outro contribuinte. Quando há elementos que comprovem a participação ou o benefício direto desses indivíduos na infração, a administração tributária pode exigir deles o pagamento da obrigação. Em suma, a responsabilidade solidária tributária é um mecanismo essencial para garantir a arrecadação eficiente e justa, protegendo o erário e prevenindo a impunidade de débitos fiscais.

3 A mera inclusão do sócio, sem qualquer procedimento prévio de apuração de responsabilidade.

Para uma adequada compreensão da problemática em tela, é indispensável analisar o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) quanto à legitimidade passiva na execução fiscal e à responsabilização de terceiros, nos moldes do art. 135, III, do Código Tributário Nacional. A Primeira Seção do STJ, ao julgar os Recursos Especiais nº 1.104.900/ES, nº 1.102.552/SP e nº 1.103.050/SP, sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC/1973), firmou orientação no sentido de que, caso o nome do sócio conste da Certidão de Dívida Ativa (CDA), presume-se, em favor da Fazenda, que foram preenchidos os requisitos para sua responsabilização. Cabe, assim, ao sócio o ônus de demonstrar que não agiu com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto.

Veja o trecho do julgado como dispõe:

[...] A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN [...]. (Brasil, 2009, grifo nosso).

Embora esse entendimento reconheça a presunção de legitimidade do ato administrativo que inclui o sócio na CDA, ele traz implicações relevantes quanto às garantias processuais fundamentais. Como leciona Celso Antônio Bandeira de Mello (2007, p. 407), a presunção de legitimidade é uma presunção *juris tantum*, ou seja, admite prova em contrário: “a qualidade que reveste tais atos, de se presumirem verdadeiros e conformes ao Direito, até prova em contrário”.

Contudo, essa presunção não afasta a necessidade de observância do devido processo legal, especialmente no que tange à responsabilização de terceiros. A mera inserção do nome do sócio na CDA, sem prévia apuração administrativa de sua conduta pessoal, representa afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Como pontua Misabel Derzi (2015, p. 312)., “a responsabilização pessoal do gestor exige demonstração concreta de sua atuação dolosa ou culposa, sendo incompatível com o simples lançamento fiscal sem oportunidade de defesa”.

Dessa forma, a doutrina e decisões administrativas mais recentes vêm ressaltando a importância de se instaurar procedimento administrativo prévio específico para o reconhecimento da responsabilidade de terceiros, com direito à ampla defesa. Tal procedimento é comumente denominado de PARR — Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade, cuja ausência pode macular a validade da CDA por violação às garantias constitucionais. Segundo Marcos Catão (2019, p. 156), “a responsabilização de terceiros por dívidas tributárias sem oportunizar prévia manifestação nos autos caracteriza ofensa ao devido processo legal e à boa-fé objetiva”.

Além disso, quando a responsabilização decorre de confusão patrimonial, fraude ou desvio de finalidade, deve-se observar o rito do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) previsto no art. 133 e seguintes do CPC/2015. A jurisprudência recente do STJ também tem aplicado, por analogia, o IDPJ às execuções fiscais, justamente para preservar o contraditório nos casos em que não houve manifestação prévia do terceiro incluído no polo passivo.

Portanto, ainda que o entendimento da Primeira Seção tenha se firmado quanto à presunção decorrente da inclusão do nome do sócio na CDA, tal entendimento não exclui a necessidade de que, no plano procedimental, se garanta ao corresponsável o direito de

manifestação e defesa prévia, por meio de procedimento formalizado — seja via PARR ou IDPJ, conforme o caso. A inexistência desse procedimento compromete a validade do lançamento e pode ensejar a sua nulidade, por vício de origem.

4 O Ônus da Prova na Responsabilidade Tributária de Terceiros (Art. 135 do CTN) e seus Reflexos no Procedimento Administrativo.

O artigo 135 do Código Tributário Nacional dispõe que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado somente podem ser responsabilizados pessoalmente pelos créditos tributários da empresa quando restar comprovado que houve excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Essa responsabilização, de caráter subjetivo, exige demonstração inequívoca de conduta dolosa ou culposa que tenha concorrido diretamente para a ocorrência da infração.

A responsabilização dos administradores, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, está fundada em responsabilidade por infração legal, o que afasta qualquer tipo de imputação objetiva ou automática. Como leciona Luciano Amaro (2020, p. 276), "não é suficiente a mera inadimplência do tributo pela pessoa jurídica; exige-se que o terceiro tenha praticado ato ilícito no exercício de suas funções".

Nesse contexto, o ônus da prova tem assumido papel central na delimitação da responsabilidade tributária dos sujeitos referidos no art. 135. Conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), incumbe ao Fisco o encargo de demonstrar, de forma clara e objetiva, a ocorrência da infração legal e a participação do terceiro nela, não sendo suficiente a mera indicação do cargo ocupado na empresa. Leandro Paulsen (2022, p. 674) reforça esse ponto ao afirmar que “a responsabilidade pessoal do administrador depende de prova de sua conduta dolosa ou culposa, em violação à lei ou ao contrato social. A simples condição de sócio-gerente não é suficiente”.

A jurisprudência do STJ é pacífica nesse sentido. No julgamento do Recurso Especial n. 1.101.728/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos (Tema 444), firmou-se a tese de que a simples condição de sócio-gerente, por si só, não é suficiente para a responsabilização tributária prevista no art. 135, III, do CTN, sendo necessária a demonstração de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatutos. Trata-se de orientação que reafirma o princípio da responsabilidade subjetiva e do devido processo legal (art. 5º, incisos

LIV e LV, da Constituição Federal), assegurando que a responsabilização não se dê de maneira automática ou presumida.

Essa exigência de demonstração concreta repercute também na esfera administrativa, onde o lançamento de ofício que inclua terceiros como responsáveis tributários deve ser devidamente instruído com elementos probatórios mínimos que indiquem a prática de atos ilícitos. O princípio da legalidade estrita, aplicável com rigor ao direito tributário, veda a imputação de responsabilidade sem base empírica e jurídica suficiente, sob pena de nulidade do lançamento.

Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) também tem reafirmado que a responsabilização dos administradores requer a comprovação de atos dolosos ou culposos que tenham concorrido para a inadimplência tributária. Em recentes acórdãos, como o nº 9303-011.699 (Processo: 11128.001667/2007-94), o CARF assentou que não se presume a responsabilidade pessoal do administrador, sendo indispensável a comprovação de conduta que extrapole o mero inadimplemento da obrigação principal.

Do ponto de vista procedimental, esse posicionamento impõe uma cautela redobrada à autoridade fiscal no momento da lavratura do auto de infração e da formalização da imputação de responsabilidade. A inclusão de pessoa física como corresponsável nos moldes do art. 135 exige motivação específica, vinculada a fatos concretos, documentos, depoimentos ou demais elementos que demonstrem a conduta infracional. A ausência desses elementos pode acarretar a nulidade do procedimento fiscal, por ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

A responsabilidade de terceiros, portanto, não pode ser presumida, tampouco decorrer exclusivamente da qualidade de dirigente da empresa. É imprescindível a demonstração do nexo causal entre a conduta do administrador e o inadimplemento do tributo, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional. Como bem aponta José Eduardo Soares de Melo (2021, p. 215), “o só fato de ser diretor ou gerente não é causa bastante para a responsabilização. É indispensável a existência de dolo, fraude ou excesso de poderes, devidamente provados nos autos”.

Tal entendimento não apenas preserva a segurança jurídica e a integridade do processo tributário, mas também impede a banalização da responsabilidade de terceiros — muitas vezes utilizada como forma de coação indireta ao adimplemento da obrigação tributária. Nesse sentido, Leandro Paulsen (2022, p. 675) observa que:

a prática administrativa de incluir automaticamente os sócios-gerentes nas execuções fiscais, sem lastro probatório suficiente, compromete garantias constitucionais fundamentais, como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

Desse modo, a jurisprudência consolidada do STJ e os precedentes administrativos do CARF convergem para um modelo de imputação de responsabilidade que respeita os direitos fundamentais dos contribuintes e reforça a necessidade de provas concretas e individualizadas para o redirecionamento da cobrança tributária. A adoção desse paradigma repercute diretamente no modo como se estruturam os autos de infração, as decisões administrativas e os contenciosos judiciais, impondo ao Estado o dever de fundamentar e instruir adequadamente seus atos acusatórios.

5 PARR - Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade para os fins de lançamento tributário e inclusão na CDA.

O Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), instituído pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional por meio da Portaria PGFN nº 948, de 15 de setembro de 2017, representa um importante instrumento jurídico voltado à apuração da responsabilidade de terceiros em relação a débitos tributários inscritos em dívida ativa da União. O objetivo primordial do PARR é garantir a observância do contraditório e da ampla defesa antes da inclusão de corresponsáveis na Certidão de Dívida Ativa (CDA), notadamente em casos de dissolução irregular de pessoas jurídicas.

Segundo o art. 2º da referida portaria, “o PARR tem por objeto a apuração da responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa da União”. A prática da dissolução irregular, por sua vez, é configurada pela cessação de atividades sem a devida baixa nos registros competentes, presumindo-se a responsabilidade do administrador que figurava como tal à época da dissolução ou da constituição dos débitos.

A notificação dos possíveis corresponsáveis, com os fundamentos fáticos e jurídicos da imputação, é feita preferencialmente por meio eletrônico, através do portal REGULARIZE, conforme previsão da própria Portaria. Aos notificados é garantido o prazo de 15 dias corridos para apresentação de impugnação, sendo admitida a juntada de documentos e argumentações que refutem a tese da responsabilidade. Caso a impugnação seja rejeitada, abre-se prazo de 10 dias para interposição de recurso administrativo, ainda no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PORTARIA PGFN Nº 948, 2017, art. 6º e art. 8º).

A importância do PARR no sistema de responsabilização tributária reside no fato de que sua instauração antecede à inclusão do corresponsável na CDA, medida que, se praticada

sem o devido processo, afrontaria os princípios constitucionais da legalidade, da ampla defesa e do contraditório. Como esclarece a PGFN, o PARR “é um procedimento garantidor de direitos fundamentais, ao permitir que o terceiro tenha ciência da pretensão estatal antes da adoção de medidas executivas” (PGFN, 2017).

Paralelamente ao reconhecimento administrativo da responsabilidade tributária, discute-se, na via judicial, a compatibilidade entre o redirecionamento da execução fiscal e o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), introduzido no ordenamento jurídico pelo Código de Processo Civil de 2015. Nos termos do art. 133 do CPC, “o incidente de desconsideração da personalidade jurídica é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial”.

A controvérsia acerca da necessidade de instauração do IDPJ nas execuções fiscais foi enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Tema Repetitivo nº 1.209. A Primeira Seção da Corte definiu que, quando o fundamento do redirecionamento exige a desconsideração da personalidade jurídica — como ocorre nos casos de confusão patrimonial ou abuso da forma societária —, a instauração prévia do IDPJ é obrigatória.

Nesses casos, aplica-se o disposto no art. 50 do Código Civil, segundo o qual:

em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Assim, a responsabilização de terceiros com base nesse dispositivo deve observar o devido processo legal, exigindo o manejo do IDPJ como forma de garantir o contraditório e a ampla defesa. Conforme enfatizado pelo ministro Herman Benjamin, “a responsabilização de terceiros em tais hipóteses se dá mediante o incidente próprio, e não por simples substituição ou emenda da CDA”.

Por outro lado, o STJ também reconheceu a possibilidade de redirecionamento sem IDPJ nos casos em que a responsabilidade decorre diretamente da lei, como na sucessão empresarial (art. 133 do CTN) ou responsabilidade de sócios-gerentes (art. 135, III, do CTN), desde que respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa. Dessa forma, o Tribunal traça um critério de distinção entre responsabilidade legal objetiva e responsabilidade fundada em abuso de personalidade jurídica, esta última dependente da via incidental.

Portanto, no plano administrativo, o PARR garante a regularidade do processo de imputação da responsabilidade tributária antes da inscrição do nome do terceiro na dívida ativa.

No plano judicial, o IDPJ representa instrumento indispensável sempre que a responsabilização se fundar na teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica. A conjugação desses dois mecanismos assegura a observância do devido processo legal tanto na esfera administrativa quanto judicial, coibindo abusos e reforçando a legitimidade do sistema de cobrança tributária.

Atualmente, observa-se que não é necessário utilizar concomitantemente o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR) e o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) para responsabilizar terceiros por obrigações tributárias. Cada um desses instrumentos possui aplicação específica, sendo empregados conforme as particularidades do caso concreto.

6 Do Direito de Defesa do Sócio Contribuinte

É fundamental lembrar o disposto no artigo 5º da Constituição Federal, que estabelece: "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal". Além disso, reforça-se 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", conforme previsto no inciso LV do mesmo artigo.

A inscrição de um corresponsável na Dívida Ativa, sem que tenha sido previamente notificado para apresentar sua defesa, evidencia uma afronta ao devido processo legal, desrespeitando o direito ao contraditório e à ampla defesa. Esse procedimento fere princípios basilares do Estado Democrático de Direito, comprometendo a legalidade do ato administrativo.

Caso a Constituição Federal, por si só, não fosse suficiente para corroborar esse entendimento, a legislação infraconstitucional elimina qualquer dúvida. Nesse sentido, a Lei nº 9.784/99, que rege o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, alinha-se à Constituição ao estabelecer:

Art. 2º - A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único - Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

X - Garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio.

Dessa forma, é imprescindível esclarecer uma questão central: acusar um sócio pela responsabilidade de um ato exclusivo de terceiro, sem que tenha sido devidamente ouvido, respeita o devido processo legal? A resposta é, indubitavelmente, negativa.

A responsabilização do sócio como corresponsável não decorre automaticamente da sua vinculação à obrigação tributária, conforme disposto no artigo 128 do CTN. Trata-se de uma responsabilidade que não está diretamente ligada ao fato gerador da obrigação, mas sim a condutas específicas que justificam sua imputação.

A responsabilização do sócio ocorre por circunstâncias alheias ao fato gerador do tributo, tornando-se essencial analisar as causas que o vinculam à obrigação tributária. Para que o sócio seja validamente incluído como corresponsável, a Administração Pública deve reunir elementos probatórios concretos que demonstrem sua participação ou conivência em atos que ensejem tal responsabilização. Essa exigência decorre do princípio da legalidade e do devido processo legal.

O Estado Democrático de Direito não admite procedimentos administrativos arbitrários, que impossibilitem o exercício do direito de defesa. A legitimidade dos atos administrativos depende do respeito ao devido processo legal, cujos pilares incluem o contraditório e a ampla defesa, conforme assegurado pelo artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Caso não haja provas de que o sócio tenha sido formalmente comunicado sobre sua inclusão na Certidão da Dívida Ativa (CDA), nem de que lhe tenha sido concedido o direito de defesa e recurso, conforme garantido pelos artigos 2º e 56 da Lei nº 9.784/99, não se pode reconhecer a validade do título executivo consolidado na CDA. Tal prática caracteriza, de maneira inequívoca, a ilegitimidade do ato administrativo, configurando grave violação aos direitos fundamentais.

A ampla defesa é um direito constitucional inegociável, aplicável a qualquer processo administrativo, inclusive na esfera de fiscalização tributária e na inscrição na Dívida Ativa da União. Qualquer ato administrativo, independentemente da sua natureza, inclusive na preparação para a emissão da CDA, deve resguardar esse direito fundamental.

Não menos importante, destaca-se que a Administração Pública Federal, por meio da Fazenda Pública, deve seguir rigorosamente as disposições da Lei nº 9.784/99. Essa legislação estabelece as diretrizes básicas do processo administrativo, com o objetivo de proteger os direitos dos administrados e garantir o melhor cumprimento dos fins institucionais da Administração.

Nos termos do artigo 2º da referida lei, além do contraditório e da ampla defesa, o administrado tem direito a apresentar alegações finais, produzir provas e interpor recursos

contra decisões que lhe sejam desfavoráveis. Ademais, o artigo 3º da Lei nº 9.784/99 prevê expressamente:

Art. 3º - O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

[...]

II - Ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;

III - Formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente.

É evidente que o legislador incorporou de forma expressa e redundante a necessidade de observância desses princípios fundamentais na Lei nº 9.784/99. No entanto, a prática administrativa demonstra que a Fazenda Pública, em diversas ocasiões, descumpre essas diretrizes ao inscrever sócios de empresas como corresponsáveis pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica à qual pertencem. Essa irregularidade não se limita à esfera federal, sendo também recorrente no âmbito das Fazendas Públicas estaduais e municipais.

No campo judicial, o respeito ao contraditório e à ampla defesa também encontra respaldo normativo quando se busca a responsabilização de sócios por meio da desconconsideração da personalidade jurídica. O Código de Processo Civil de 2015, em seus artigos 133 a 137, disciplina o Incidente de Desconconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), exigindo que o pedido contenha a descrição das condutas que configurem abuso da personalidade, desvio de finalidade ou confusão patrimonial, nos termos do artigo 50 do Código Civil.

Trata-se de um procedimento que garante ao sócio citado a possibilidade de apresentar defesa, produzir provas e requerer diligências, assegurando, dessa forma, o pleno exercício do direito de defesa no curso da execução fiscal. O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Tema 1.209, reforçou essa exigência ao afirmar que “a responsabilização de terceiro, sem a sua prévia oitiva no incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, configura violação ao contraditório e à ampla defesa” (REsp 1.775.269/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 27/09/2023).

Portanto, a observância do devido processo legal deve ser uma premissa inafastável em qualquer procedimento administrativo. A inscrição indevida de sócios na Dívida Ativa sem o devido respeito às garantias constitucionais não apenas compromete a validade do ato administrativo, mas também viola direitos fundamentais, demandando a devida correção para assegurar a justiça fiscal e o respeito às normas jurídicas vigentes.

A responsabilização do sócio exige, obrigatoriamente, a observância do contraditório e da ampla defesa, conforme o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, sendo ainda condicionada, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, à prática de atos ilícitos como excesso de poderes ou infração à lei. A Lei nº 9.784/1999 também reforça essa exigência ao prever, em seu artigo 2º, parágrafo único, inciso X, o direito à comunicação prévia e à manifestação antes da imposição de qualquer sanção.

7 Considerações Finais

O estudo permitiu constatar que a inclusão de sócios na Certidão de Dívida Ativa, sem prévia instauração de procedimento específico de apuração de responsabilidade, configura afronta direta às garantias constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. A presunção de legitimidade do ato administrativo, embora reconhecida pela doutrina e jurisprudência, não possui força suficiente para sobrepor-se às exigências formais e materiais que condicionam a responsabilidade tributária de terceiros, conforme os parâmetros estabelecidos pelo art. 135, III, do CTN.

As decisões do Superior Tribunal de Justiça, em especial no julgamento do REsp 1.104.900/ES e do Tema Repetitivo 444, reforçam a necessidade de comprovação concreta de conduta dolosa ou culposa para fins de responsabilização, afastando a possibilidade de imputação automática com base apenas na qualidade de sócio-gerente. Ao mesmo tempo, a evolução normativa e jurisprudencial tem caminhado no sentido de exigir procedimentos como o PARR, no âmbito administrativo, e o IDPJ, na esfera judicial, como instrumentos de resguardo das garantias do administrado.

A observância do devido processo legal não é apenas requisito formal, mas condição de validade dos atos administrativos e judiciais que visam à constrição de patrimônio. Qualquer responsabilização sem que se permita ao indivíduo exercer o seu direito de defesa viola princípios elementares do Estado Democrático de Direito. Diante disso, é imperioso que a Administração Pública revise suas práticas e assegure a efetiva participação dos sócios nos procedimentos que visem sua responsabilização, garantindo-lhes, desde o início, a ampla defesa, o contraditório e o acesso às provas e fundamentos que embasam a pretensão fiscal.

Verifica-se na forma da prática atualmente aplicada que a Fazenda Pública, em diversas esferas, ainda adota, com relativa frequência, a inclusão direta de sócios na Certidão de Dívida Ativa sem a observância de qualquer procedimento prévio de apuração de responsabilidade. Tal conduta, apesar das reiteradas manifestações da jurisprudência e da doutrina, representa grave risco à segurança jurídica e às garantias processuais dos administrados. Como solução

institucional, destaca-se o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), instituído pela Portaria PGFN nº 948/2017, como mecanismo que viabiliza a imputação de responsabilidade de forma juridicamente válida. Esse procedimento assegura que o potencial corresponsável seja previamente notificado, tenha acesso aos fundamentos jurídicos e fáticos da acusação e possa exercer plenamente o contraditório e a ampla defesa. A adoção sistemática do PARR não apenas fortalece a legitimidade do ato administrativo, como também contribui para a conformidade das práticas fiscais com os princípios constitucionais e com o Estado Democrático de Direito.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

BRASIL Superior Tribunal De Justiça. **REsp 1.775.269/SP**, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 13 set. 2023. Tema Repetitivo 1.209.

BRASIL. [Constituição Federal 1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

BRASIL. **Código de Processo Civil**: Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Portaria PGFN nº 948**, de 15 de setembro de 2017. Disponível em:

<https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309>. Acesso em: 28 fev. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 430, de 24 mar. 2010**. Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. Acesso em: 1 abr. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.101.728/SP**, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, julgado em 11 abr. 2009. Disponível em:

<https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=4783946&tipo=0&nreg=&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 28 mar. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.775.269/SP**. Rel. Min. Herman Benjamin. Primeira Seção, julgado em 13 set. 2023. Tema Repetitivo 1.209. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=ACOR&livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3D%221775269%22%29+ou+%28RESP+adj+%221775269%22%29.suce.&O=JT>. Acesso em: 2 abr. 2025.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 2 abr. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 2 abr. 2025.

CARF. **Acórdão nº 9303-011.699**, Rel. Rodrigo da Costa Possas, Turma, julgado em 16 ago. 2021. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em: 2 abr. 2025.

CATÃO, Marcos. **Execução fiscal e o devido processo legal**. São Paulo: Fórum, 2019.

CONJUR. **Cabimento do IDPJ em execução fiscal**. 23 fev. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-fev-23/cabimento-do-idpj-em-execucao-fiscal/>. Acesso em: 28 fev. 2025.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Responsabilidade tributária de terceiros**. Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte, 10, 2008

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Temas atuais de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO, Raquel Cavalcante Ramos. **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. **Responsabilidade tributária**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2021.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1990.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Direito tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Direito, humanismo e democracia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

VITAL, Danilo. **STJ veta redirecionamento de execução fiscal contra sócio feita de ofício por juiz**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-abr-05/stj-veta-redirecionamento-oficio-execucao-fiscal-socio/>. Publicado em: 5 abr. 2023. Acesso em: 15 set. 2024.