

O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA O SÓCIO GERENTE CUJO NOME CONSTA NA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA – UMA ANÁLISE DO ENTENDIMENTO DO STJ

TAX EXECUTION FORWARDING TO THE PARTNER MANAGER WHOSE NAME IS STATED IN THE CERTIFICATE OF ACTIVE DEBT – A REVIEW OF STJ’S UNDERSTANDING

LENINE MUNARI MARIANO DA ROCHA

Graduada em Informática e Direito pela PUC/RS. Mestre em Business Strategy pela Maastricht University Business School – Holanda. Advogada Sócia do escritório Mariano da Rocha e Camardelli Advogados, Membro do Grupo de Estudos de Processo Civil da PUC/RS.

RESUMO

O presente artigo aborda o redirecionamento da execução fiscal para a figura sócio gerente da pessoa jurídica, cujo nome consta na Certidão da Dívida Ativa (CDA), realizando uma análise crítica do atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), favorável a tal redirecionamento. Inicialmente, as condições legais de atuação no polo passivo da execução fiscal e os pressupostos que possibilitam o redirecionamento são estudados. Passa-se, a seguir, à análise do entendimento do STJ sobre a matéria, examinando-se os fundamentos defendidos pela corte superior e definindo-se problemas de pesquisa derivados deste entendimento. A abordagem repisa os principais aspectos procedimentais e materiais da execução fiscal, analisando as prerrogativas que autorizam a presunção de liquidez e certeza atribuída às CDA’s. Finalmente, enfatizam-se os reflexos do atual entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça no ordenamento jurídico vigente, bem como seu impacto em direitos constitucionais.

PALAVRAS CHAVE: Redirecionamento da Execução Fiscal. Responsabilidade Tributária do Sócio. Certeza e Liquidez da Certidão da Dívida Ativa.

ABSTRACT

This article addresses the issue of redirection of tax enforcement to the company's partner, whose name appears at the Certificate of Outstanding Debt (CDA), conducting a critical review of the current understanding of the Superior Court of Justice (STJ), favorable to such redirection. Initially, the legal rules for one's inclusion in the tax enforcement's passive pole as well as the requisites that enable partner's liability are studied. Following, the understanding of the STJ on the matter is analyzed, exploring the superior court upheld reasoning and defining research problems derived from this understanding. The approach highlights main procedural and technical aspects of tax enforcement, analyzing the granting prerogatives for presumption of CDA's liquidity and certainty. Finally, the impact of the High Court of Justice's current understanding has in the existing legal system is emphasized, as well as its effect on constitutional rights.

KEYWORDS: Redirection of tax enforcement. Tax Liability of Partner. Liquidity and Certainty of the Certificate of Outstanding Debt.

1. A LEGITIMIDADE PASSIVA NA EXECUÇÃO FISCAL

O sujeito passivo na execução fiscal será, via de regra, o devedor do crédito, seja ele tributário ou não tributário¹. Desta forma, aquele que possui relação jurídica de direito material com a Fazenda Pública, seja esta tributária, civil ou administrativa, é o legitimado passivo a ser executado e ter seu nome inscrito na Certidão da Dívida Ativa (CDA).

Todavia, a Lei de Execuções Fiscais (LEF), em seu art. 4º, I, prevê hipóteses de legitimação passiva superveniente ou extraordinária, admitindo que terceiros sejam chamados a responder pelo crédito fazendário, quando este não for adimplido pelo real devedor. São eles: (a) o fiador; (b) o espólio; (c) a massa; (d) o responsável.

Para o tema em discussão neste artigo, é relevante entendermos a figura do responsável, a qual, para os fins aqui perquiridos, está estabelecida no art. 121 do Código Tributário Brasileiro, que discrimina as hipóteses de sujeito passivo para a

¹ O artigo 568 do Código de Processo civil dispõe que: "Art. 568 - São sujeitos passivos na execução: I - o devedor, reconhecido como tal no título executivo; II - o espólio, os herdeiros ou os sucessores do devedor; III - o novo devedor, que assumiu, com o consentimento do credor, a obrigação resultante do título executivo; IV - o fiador judicial; V - o responsável tributário, assim definido na legislação própria."

obrigação principal tributária, senão vejamos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (BRASIL, 1966).

De acordo com o supracitado artigo, enquadra-se na categoria de contribuinte (inciso I), o sujeito que realizar o fato gerador. Contudo, a definição de responsável (inciso II), não se encontra claramente delimitada, incluindo em seu escopo qualquer outro sujeito obrigado ao pagamento do tributo, seja solidária ou subsidiariamente, **desde que haja determinação expressa em lei autorizando tal responsabilidade.**

Em comentário a este artigo, o ilustre doutrinador Leandro Paulsen (2012, p. 923) separa os Terceiros enquadrados no inciso II em duas categorias: os Substitutos, entendidos como “terceiro que, em face de pressuposto de fato específico, é obrigado a apurar o tributo devido e a efetuar seu pagamento em lugar do contribuinte, normalmente mediante retenção e recolhimento”; e os Responsáveis, consistentes nos terceiros que,

[...] em face de pressuposto de fato específico, responde com seu próprio patrimônio no caso de inadimplência do contribuinte, substituto ou retentor (exemplo de responsável: o sócio-gerente que deixa de zelar pelo recolhimento de valores retidos e que, por isso, responde pessoalmente quando da inadimplência). (PAULSEN, 2012, p. 923).

Assim, de acordo com o autor, a responsabilidade do sócio-gerente estaria incluída no inciso II do artigo supracitado, ocorrendo por transferência da responsabilidade, entretanto, estando ainda dependente de disposição expressa em lei para que possa ser autorizada.

2. DO FUNDAMENTO LEGAL PARA REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL NA PESSOA DO SÓCIO-GERENTE

O redirecionamento da execução fiscal na figura do sócio gerente da pessoa

jurídica está expresso em lei, sendo regulado no artigo 135, III² do Código Tributário Nacional.

Este dispositivo autoriza a inclusão do administrador, diretor, sócio ou gerente de uma sociedade no pólo passivo da obrigação tributária, **tornando-o pessoalmente responsável** pelos débitos fiscais da pessoa jurídica, **nos casos em que haja prova cabal de que o terceiro em questão praticou atos dolosos ou fraudulentos, ou ainda, subverteu o estatuto social, agindo de forma contrária aos interesses da sociedade** com a qual mantinha vínculo econômico.

Desta forma, o artigo 135 estabelece condições para que o sócio-gerente seja responsabilizado, cujo ponto central está na atuação à margem da lei, contrato social ou estatutos da pessoa jurídica referida.

Uma vez verificadas estas condições, a responsabilidade tributária ocorrerá por substituição³, o que dota este regramento de caráter fortemente sancionatório. Por essa razão, impõe a legislação à autoridade fiscal exequente o *ônus probandi* da prática destes atos infracionais para consolidar o redirecionamento no plano material.

Assim sendo, o Fisco deverá comprovar a prática de atos fraudulentos ou contrários ao contrato social por parte do terceiro responsabilizado, o que deverá estar demonstrado por ocasião do lançamento e, portanto, ser apurado no decorrer do processo administrativo tributário.

Esta sistemática encontra-se definida no artigo 142 do CTN que delega à autoridade administrativa a identificação do sujeito passivo, incluindo, por conseguinte, o procedimento de identificação de terceiro a ser responsabilizado por substituição, verificando a presença os requisitos legais no caso concreto, senão

² Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

³ De acordo com Fábio Leopoldo De Oliveira (2000, p. 199): “A substituição ocorre quando, por expressa disposição legal, a obrigação se concretiza, desde logo, contra pessoa diversa do contribuinte, mas vinculada com o fato gerador da obrigação [...]. Do exposto, pode-se inferir que a distinção entre transferência e a substituição se estabelece por meio do fator temporal. Na sujeição passiva por transferência, a responsabilidade do terceiro surge após a ocorrência do fato gerador e, portanto, depois de identificado o sujeito passivo direto (contribuinte) e da atribuição da responsabilidade a este. Na sujeição passiva por substituição, essa transferência ocorre concomitantemente com a ocorrência do fato gerador. A lei coloca, desde logo, como sujeito passivo uma pessoa diversa do contribuinte. O terceiro, neste caso, veste as roupagens do contribuinte.”

vejam os:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido **o procedimento administrativo** tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (BRASIL, 1966).

Assim, para que na CDA possa constar o nome de sócio gerente, na qualidade de sujeito passivo responsável pelo crédito tributário, deve ocorrer obrigatoriamente prévio processo administrativo, no qual a autoridade responsável determinará quem são os sujeitos passivos, verificando a presença dos requisitos do artigo 135 do CTB (pela interpretação conjunta de ambos os artigos) nos casos em que intentar proceder ao redirecionamento substitutivo.

Mesmo entendimento é manifestado por Humberto Teodoro Junior (2002, p. 28), que vai além, considerando ato de coação estatal a execução fiscal em nome de corresponsável, sem o devido processo administrativo antecedente, *in verbis*:

Com relação à corresponsabilidade de terceiros pelos créditos tributários inscritos em nome de outrem, o que não se sabe, antes do regular processo administrativo de lançamento e inscrição do crédito também contra o possível corresponsável, é justamente se o terceiro apontado é, ou não, um legítimo responsável tributário. É precisamente, portanto, sua qualidade de responsável tributário que está a reclamar acerto antes do ingresso da Fazenda em juízo executivo, pois **do contrário estar-se-ia admitindo execução forçada sem título executivo e, conseqüentemente, sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar, sob coação estatal de medidas executivas concretas, imediatas e definitivas.**

Hugo de Brito Machado (2000, p. 142-143) reafirma esta posição, declarando que “não se pode imputar ao diretor, administrador ou sócio-gerente a prática de ato contrário à lei societária ou ao contrato social sem ofertar-lhe oportunidade de defesa, nem tampouco sem a prévia instauração de processo administrativo específico para esse fim”.

Corroborando a importância do prévio processo administrativo e ainda esclarecendo com bastante precisão o escopo abrangido por este processo, ilustramos os ensinamentos de Leandro Paulsen (2012, p. 976), elucidando a importância da existência do direito de defesa, proporcionado pelo processo administrativo:

[...] tendo em conta que se cuida de responsabilidade pessoal decorrente da prática de ilícito, impende que seja apurada não apenas a ocorrência do fato gerador, mas também a ocorrência do próprio ilícito que faz surgir para o terceiro a obrigação de responder pelo débito. Ou seja, o pressuposto de fato específico da responsabilidade tem de ser devidamente apurado administrativamente, **oportunizando-se ao suposto responsável o direito de defesa já na esfera administrativa.**

A relevância do direito de defesa dispensa quaisquer considerações em seu favor, uma vez que integra o rol de garantias e direitos fundamentais dos cidadãos previstos na Constituição Federal de 1988, a qual assegura em seu artigo 5º, LIV e LV, o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, com os meios e recursos a ela inerentes, aplicáveis tanto ao processo judicial, quanto à esfera administrativa:

Art. 5º [...]

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

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (BRASIL, 1988).

Dessa forma, conclui-se que o redirecionamento da execução fiscal cujo sujeito passivo seja pessoa jurídica, para um terceiro em caráter substitutivo, pressupõe prévia realização de processo em instância administrativa pela autoridade competente, cuja supressão consistiria em afronta ao devido processo legal, ofendendo normas constitucionais e contrariando o Estado Democrático de Direito.

Todavia, a jurisprudência uníssona admite exceções a esta regra, estabelecendo cenários que prescindem a instauração de processo administrativo por iniciativa da autoridade fiscal para certos tributos, quais sejam, aqueles sujeitos a lançamento de ofício automático e periódico, desde que possuam previsão legal de vencimento, alíquotas e base de cálculo, e que sejam de conhecimento da coletividade, tais como o IPTU.

Contudo, nestes casos, não se materializa o cerceamento de defesa, justificando-se o tratamento de exceção dispensado, uma vez que o carnê de débito enviado ao contribuinte lhe serve de notificação, contra a qual este pode interpor impugnação, se assim entender, iniciando ele próprio o processo administrativo e exercendo seu direito de defesa. Se o contribuinte não o fizer, permanecendo inerte, estará sujeito a responder e defender-se com os recursos processuais cabíveis no processo de execução. O acórdão do STJ abaixo colacionado ilustra este cenário:

IPTU. DISPOSITIVOS TIDOS POR VIOLADOS NÃO

PREQUESTIONADOS. SÚMULA 282/STF. PRÉVIO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DESNECESSIDADE.

I - A matéria inserta nos dispositivos tido por violados não foi devidamente prequestionada no Tribunal a quo, não tendo o recorrente oposto embargos declaratórios buscando declaração acerca da questão suscitada. Incide, portanto, o que determina a Súmula 282/STF.

II - Mesmo que ultrapassado esse óbice, **no lançamento de ofício do IPTU, a Fazenda Pública possui todas as informações para a constituição do crédito, não necessitando de processo administrativo fiscal em autos. Após constituído, a Fazenda envia o carnet do IPTU ao contribuinte, o que equivale à notificação do lançamento, e, recebida esta, abre-se o prazo para a impugnação.** Precedentes: REsp nº 842.771/MG, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 30.04.2007; REsp nº 779.411/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 14.11.2005.

III - Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1080522/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 14/10/2008, DJe 29/10/2008)

Vale dizer que a exceção acima relacionada garante o direito de defesa do contribuinte pessoa jurídica, sem, contudo, estende-lo a pessoa do sócio-gerente, o qual, antes de ter seu patrimônio conscrito em razão de dívidas da pessoa jurídica, deverá ter oportunidade anterior à execução fiscal para demonstrar ainda administrativamente não ter cometido os atos descritos no art. 135 do CTN.

Não obstante, o crédito da dívida ativa não se constitui apenas pelo lançamento de ofício, realizado por autoridade fiscal competente, havendo ainda outras duas modalidades de lançamento, quais sejam, o lançamento por homologação (art. 150 do CTN⁴) e por declaração (art. 147 do CTN⁵).

Nestas modalidades, existirá previsão legal estabelecendo um dever anterior do sujeito passivo ou de terceiro em prestar uma declaração, com base na qual a Fazenda realizará o lançamento (CTN, art. 147). Em se constatando erro na declaração, ou evidenciando-se sua ausência, será cabível o lançamento supletivo com base em procedimento fiscalizatório (CTN; art 147, §2^o e art. 149, IV⁷).

Segundo Leandro Paulsen (2012, p. 1003), a quase totalidade dos tributos está sujeita ao lançamento por homologação. De acordo com o autor, se a

⁴ CTN, Art. 150 – “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

⁵ CTN, Art. 147 – “O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

⁶ CTN, art. 147 § 2^o - “Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.”

⁷ CTN, Art. 149 – “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos [...]. IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;”

autoridade Fiscal concordar com os valores lançados pelo contribuinte haverá homologação expressa ou tácita (pelo decurso da prescrição quinquenal, conforme disposto no artigo 150, § 4º do CTN⁸). Nos casos em que discordar, lançará de ofício a diferença que entender ainda devida.

Salientamos que na hipótese de lançamento por homologação ou declaração, o crédito tributário constitui-se diretamente pela declaração do contribuinte, havendo súmula do STJ editada neste sentido (súmula 436), *in verbis*: “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.”

Assim, em se tratando de lançamento por homologação ou declaração, torna-se dispensável a atividade do fisco referente à verificação de ocorrência do fato gerador, cálculo do tributo, indicação do sujeito passivo, enfim, de todas as obrigações definidas no art. 142 do CTB, as quais caberão ao contribuinte ou terceiro, exceto nos casos em que o Fisco desejar realizar lançamento supletivo por discordar dos valores declarados pelo contribuinte.

De todo modo, o Ente político manterá a possibilidade de exercer seu direito de cobrança caso o pagamento dos valores devidos não seja adimplido pelo contribuinte, bastando, para tanto, a inscrição do débito em dívida ativa e o consequente processo executivo fiscal.

Com efeito, há que se perquirir sobre a necessidade de processo administrativo prévio à inscrição da CDA, nestes casos.

Quanto aos CDA's criados em face do contribuinte pessoa jurídica, a resposta parece evidente, prescindindo-se o processo administrativo, uma vez que o próprio contribuinte confessou seu débito e não o adimpliu, podendo o Fisco proceder direta e regularmente com a execução fiscal contra o sujeito passivo pessoa jurídica.

Entretanto, diante da mesma situação fática, a interposição de execução fiscal redirecionada em face de terceiro em caráter de substituição, ainda careceria

⁸ Art. 150. “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...]

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

dos elementos configuradores da responsabilidade tributária do terceiro substituto, previstos no artigo 135 do Código Tributário Nacional, os quais não podem ser inferidos do simples lançamento promovido pelo contribuinte.

Portanto, forçoso concluir que o redirecionamento nesta hipótese dependeria, adicionalmente, de prévio processo administrativo fiscal, no qual a autoridade fiscal deve apurar a prática de ilícito ou descumprimento do contrato ou estatuto social pelo sócio a ser responsabilizado.

Somente dessa forma, verificar-se-ia efetivo controle administrativo quanto à legalidade da cobrança, o qual é inerente ao ato de inscrição das certidões de dívida ativa, servindo como fundamento justificador da presunção de liquidez e certeza atribuídas à CDA pelos artigos 2º, § 3º⁹, e 3º¹⁰ da Lei nº 6.830/80 e do artigo 204 do Código Tributário Nacional.

Coadunando este entendimento, refere Leandro Paulsen (2012, p. 976) que “A presunção de certeza da CDA, pressupõe a prévia verificação da responsabilidade em processo administrativo regular em que seja assegurada a defesa do suposto responsável”.

Em outras palavras, a presunção de liquidez e de certeza, inerente à certidão de dívida ativa, implica sempre e sem qualquer exceção, na ocorrência de um prévio e efetivo controle administrativo de legalidade, que suprirá de eficácia o ato de inscrição em dívida ativa.

Conforme Éderson Garin Porto (2010, p. 49) a certificação de todos os requisitos inseridos na CDA em processo administrativo prévio, é dever é inerente da administração pública sob a égide do princípio da legalidade, sendo “uma oportunidade a mais para a Administração adequar seus atos ao ordenamento jurídico (não apenas à letra fria da lei) e uma nova esperança para a preservação do princípio da boa-fé objetiva nas relações Estado-Contribuinte”.

Ronaldo Cunha Campos (1978, p. 120-121) ressalta ainda a função de verificação da resistência à pretensão estatal por parte do contribuinte, a qual deve ser debatida no processo administrativo, por ele entendido como:

⁹ Lei 6.830/80 - Art. 2º, § 3º- “A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.”

¹⁰ Lei 6.830/80 - Art. 3º - “A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.”

[...] um procedimento **destinado à verificação da resistência à pretensão**, [...] onde se estabelecem critérios **para verificação da hipótese de incidência e presunções legais**. Referida regulamentação do **exame das razões da resistência do contribuinte (da impugnação)**, que implica **reexame do lançamento**, gera a presunção do caráter infundado desta resistência quando repelida ao final do procedimento. Na aludida presunção se estriba a lei para afastar o consenso como requisito do acerto da obrigação tributária.

Destarte, as exigências formais quanto à composição do Termo de Inscrição em Dívida Ativa, devidamente arroladas em lei¹¹, têm o cunho de promover a mais completa transparência da higidez do crédito público cobrado. Buscam, ainda, assegurar a ampla defesa do devedor e, com isso, legitimar a presunção de liquidez e certeza do crédito inscrito em dívida ativa, diante dos privilégios concedidos à Fazenda Pública na relação obrigacional. Por fim, garantem o equilíbrio da relação Estado-particular.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ QUANTO AO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

Para compreendermos o entendimento do Superior Tribunal de Justiça quanto ao redirecionamento da execução na pessoa do sócio cujo nome constar na CDA, faz-se imprescindível mencionar, inicialmente, o posicionamento desta Corte Superior em relação ao redirecionamento da execução fiscal *latu sensu*.

Neste sentido, o parecer consolidado do STJ favorece a admissibilidade da responsabilidade subsidiária de terceiro, quando houver prova inconteste de que o débito tributário em execução emanou de ato praticado por sócio, gerente, administrador ou diretor, agindo em excesso de poderes, infração a lei ou contrariamente ao estatuto social.

Portanto, o redirecionamento da execução fiscal a terceiros é possível, desde que respeitados os requisitos constantes no artigo 135, III do CTN¹², os quais

¹¹ CTB, Art. 202. “O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV - a data em que foi inscrita; V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.”

¹² CTN, Art. 135. “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei,

devem estar devidamente comprovados pelo Fisco para habilitar deferimento do redirecionamento.

Tal digressão pode ser aferida de diversos julgados, entre os quais transcrevemos a ementa do AgRg no Ag 1.346.462/RJ (matéria decidida em sede de recurso repetitivo), EDcl no Ag 1150455/SC e AgRgREsp 384.860/RS:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - ART. 135, INC. III, DO C.T.N. - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE - SUBJETIVIDADE - COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE ATO PRATICADO MEDIANTE FRAUDE OU COM EXCESSO DE PODERES - NECESSIDADE - INFRAÇÃO À LEI – MERA INADIMPLÊNCIA - NÃO CARACTERIZAÇÃO. **A jurisprudência deste eg. Tribunal consolidou-se quanto a ser subjetiva a responsabilidade do sócio-gerente pelo pagamento de tributo devido pela sociedade**, ficando aquele obrigado pessoalmente pela dívida, somente **quando restar provado ter ele agido com fraude ou excesso de poderes, não se consubstanciando em infração à lei, de per si, a mera inadimplência**. Recurso especial a que se negou seguimento. (grifos nossos. AgRg no Ag 1.346.462/RJ, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 17/05/2011, DJe 24/05/2011).

De acordo com este entendimento, seriam requisitos de admissibilidade para o redirecionamento: (i) a comprovação da situação de sócio exercendo funções de gestão à época do lançamento, bem como (ii) a prática de fraude, excesso de poder, desrespeito à lei ou ao contrato social, estando a inteligência da corte superior em total harmonia com o regramento instituído no artigo 135 do CTB.

Vale dizer, por oportuno, que, em diversos julgados apreciados em sede de recurso repetitivo AgRg no AREsp 16813/GO, REsp 1.255.552/RS e REsp 1.101.728/SP, o STJ também pacificou entendimento de que o mero inadimplemento não configura hipótese de responsabilização de sócios, administradores ou gerentes:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do

contrato social ou estatutos" [...]. "III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).

2. **É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ 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 do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa** (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ. REsp 1.101.728/SP. Primeira Seção, Ministro Relator Teori Albino Zavascki. DJe 23/03/2009).

Com isso, a egrégia corte exclui da ceara de fraude ou infração à lei pertinente ao art. 135, III do CTN, o simples não pagamento do tributo, não considerando que o inadimplemento por si só, satisfaça as condições de redirecionamento da responsabilidade ao sócio.

Por conseguinte, tais decisões seriam aplicáveis às hipóteses de lançamento por homologação, nas quais não se verifica o pagamento do tributo declarado, assumindo-se assim, a posição de que o não adimplemento da dívida pela pessoa jurídica não se constituiria em ilícito justificador do redirecionamento automático da execução para o terceiro, qual seja, o sócio-administrador.

Nesta seara, importante ressaltar que nas decisões acima citadas, prevalece o entendimento de que a responsabilidade é, neste caso, de todo modo, subjetiva, devendo ser comprovada no caso concreto.

Contudo, esta regra não é absoluta, havendo exceção prevista pelo próprio STJ na súmula 435¹³, a qual institui a responsabilidade objetiva do sócio administrador em caso de dissolução irregular da sociedade. Nestes casos, a presença do sócio na administração da empresa ao tempo da ocorrência da dissolução bastaria para justificar sua responsabilidade¹⁴.

Tal exceção é plenamente compreensível, uma vez que a dissolução irregular da sociedade configura-se em ilícito imputável ao administrador da pessoa jurídica, a quem compete o dever de dissolvê-la regularmente, sendo lógica a presunção de responsabilidade do sócio administrador em exercício ao tempo da irregularidade. Restará apenas o debate acerca do momento em que tal dissolução

¹³ Súmula 435 STJ: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

foi materializada, entretanto esta discussão foge do escopo deste artigo.

4. O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL NOS CASOS EM QUE O NOME DO SÓCIO CONSTA NA CDA

Feitas as considerações iniciais necessárias, passamos a analisar a jurisprudência central desta análise, que diz respeito ao redirecionamento da execução fiscal nos casos em que o nome do sócio-gerente constar na CDA produzida pelo fisco.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou entendimento que vem sendo mantido desde o julgamento do EREsp 635858/ RS, apreciado em 14 de março de 2007. Neste julgado, ficou estabelecida a possibilidade do redirecionamento na figura do sócio-gerente, definindo-se um sistema de dupla aferição quanto ao responsável pelo ônus *probandi* dos requisitos do artigo 135 do CTN, baseado na inclusão ou não do nome do sócio na CDA, senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO. DÉBITOS RELATIVOS À SEGURIDADE SOCIAL. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CABIMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. 1. **A responsabilidade patrimonial do sócio sob o ângulo do ônus da prova reclama sua aferição sob dupla ótica, a saber: I) a Certidão de Dívida Ativa não contempla o seu nome, e a execução voltada contra ele**, embora admissível, demanda **prova a cargo da Fazenda Pública** de que incorreu em uma das hipóteses previstas no art. 135 do Código Tributário Nacional; **II) a CDA consagra a sua responsabilidade, na qualidade de co-obrigado**, circunstância que **inverte o ônus da prova**, uma vez que a certidão que instrui o executivo fiscal é dotada de presunção de liquidez e certeza. 2. A Primeira Seção desta Corte Superior concluiu, no julgamento do ERESP n.º 702.232/RS, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN, vale dizer, a demonstração de que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou a dissolução irregular da empresa; b) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA, cabe a ele, nesse caso, o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independente de que a ação executiva tenha sido proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80. 3. In casu, consta da CDA o nome dos sócios-gerentes da empresa como co-

¹⁴ STJ. REsp 1.101.728/SP. Primeira Seção, Ministro Relator Teori Albino Zavascki. DJe 23/03/2009.

responsáveis pela dívida tributária, motivo pelo qual, independente da demonstração da ocorrência de que os sócios agiram com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, possível revela-se o redirecionamento da execução, invertido o ônus probandi. 4. Embargos de divergência providos.

Em outras palavras, segundo o STJ, o ônus de provar a presença dos requisitos do artigo 135 do CTN oscilará de acordo com a inclusão ou não do nome do terceiro responsável na respectiva CDA, independentemente de verificar-se a existência ou não de prévio processo administrativo anterior, uma vez que se atribui ao Crédito da Dívida ativa presunção de certeza e liquidez.

O objeto de estudo deste artigo, será restrito à hipótese definida no acima referido item II, ou seja, aos casos em que o nome do administrador constar na CDA objeto de uma execução fiscal.

Segundo o supracitado julgado, repetido incansavelmente em diversas decisões que lhe sucederam acerca da mesma matéria¹⁵, em tais hipóteses, caberá ao sócio-gerente provar que não agiu dolosamente em desrespeito à lei ou ao contrato social/estatutos da pessoa jurídica em questão.

Para melhor compreensão da matéria em análise, definimos as situações fáticas que se enquadram no objeto deste estudo, considerando, para tanto, as modalidades de lançamento e seu respectivo regramento jurídico, bem como a existência ou não de prévio processo administrativo envolvendo a pessoa do sócio contra quem se deseja redirecionar a Ação Executiva Fiscal. Em todos os cenários, não custa frisar que se trata de execução fundada em título executivo extrajudicial (CDA) na qual consta o nome do sócio administrador no crédito. São elas:

- Lançamento de Ofício com prévio processo administrativo, do qual participaram a Pessoa Jurídica e o Administrador a ser responsabilizado;
- Lançamento de Ofício com prévio processo administrativo, do qual participou apenas a Pessoa Jurídica contribuinte;
- Lançamento por homologação ou declaração não adimplido pelo contribuinte, do qual é gerada CDA em nome da Pessoa Jurídica e do Administrador, sem prévio processo administrativo;
- Lançamento por homologação ou declaração cuja autoridade

¹⁵ EREsp702.232/RS; REsp 900.371/SP; REsp 750.581/RJ e REsp 704.014/RS.

responsável diverge do valor declarado pelo contribuinte, sendo gerada CDA em nome da Pessoa Jurídica e do Administrador, sem prévio processo administrativo;

- Tributos repetitivos lançados de ofício sem necessidade de processo administrativo prévio (ex. IPTU) redirecionados ao sócio-gerente.

Ressalve-se que os casos de lançamento por homologação ou declaração nos quais haja processo administrativo prévio ao lançamento do crédito tributário não serão examinados, primeiro, por serem absolutamente raros na prática administrativa e, segundo, por se enquadrarem nos casos (1) e (2) supra-catalogados, uma vez que o modo de lançamento apenas é relevante pela exigência ou não de processo administrativo – ressalvadas as exceções dos tributos repetitivos, descrita na hipótese (5) – e quanto aos papéis do contribuinte e da autoridade fiscal em cada modalidade.

Observando a hipótese fática (1) acima relacionada, podemos concluir que a inteligência atual do STJ apresenta-se completamente adequada ao sistema jurídico vigente, uma vez que todas as partes envolvidas participaram da criação do título executivo judicial, tendo sido oportunizado aos réus o direito de apresentarem suas defesas, independentemente de terem ou não exercido este direito. Com isso, garantiu o Estado Político à legalidade do processo, proporcionando a ampla defesa e o contraditório, pilares de nossos valores constitucionais.

Todavia, quando passamos a observar os demais cenários de estudo, percebemos que em todos eles, há ao menos um dos sujeitos passivos não foi proporcionada prévia defesa administrativa. Utilizaremos este ponto como critério uniformizador de análise, ou, em outras palavras, característica comum de todos os estes cenários, que não só os diferenciam do primeiro, como permitem uma análise conjunta de todos eles.

Analisando o critério identificado (ausência da defesa administrativa ao réu contra o qual se deseja redirecionar a execução fiscal) com vista nas premissas assumidas pelo STJ a respeito da matéria (inversão do ônus da prova em desfavor do réu, com base na presunção de certeza e liquidez da CDA) e observando as exigências do ordenamento jurídico vigente, sobrevém os seguintes questionamentos de pesquisa:

- A ausência de processo administrativo envolvendo o réu fulmina de

nulidade o título executivo extrajudicial (CDA) e/ou invalida sua presunção de certeza e liquidez?

- A defesa na esfera administrativa nestes casos é realmente fundamental, uma vez que existem defesas processuais próprias da ação de execução¹⁶ que poderão proporcionar o contraditório ao réu independentemente do processo administrativo?

A seguir, passaremos à análise particular de cada um destes questionamentos, examinando a legislação relevante em cada um deles.

5. OS EFEITOS DA AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO NA VALIDADE E PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO TÍTULO EXECUTIVO EXTRAJUDICIAL (CDA)

Conforme já abordamos em detalhes neste artigo, a majoritária doutrina considera que a presunção de certeza e liquidez da CDA depende e está intrinsecamente relacionada à instauração de prévio de processo administrativo, cuja existência serve de fundamento autorizador para concessão de tal presunção. E este entendimento ainda vai além, considerando um descumprimento do dever constitucional de legalidade do Estado, o lançamento de créditos com a supressão da instância administrativa.

Corroborando esta inteligência sobre matéria, José da Silva Pacheco (2009, p. 74), conceitua os requisitos de certeza e liquidez aplicáveis aos créditos tributários, referindo que:

A certeza diz respeito à sua existência regular, **com origem, desenvolvimento e perfazimento conhecidos, com natureza determinada e fundamento legal ou contratual induvidoso**. A liquidez concerne ao valor original do principal, juros, multa, demais encargos legais e correção monetária, devidamente fundamentados em lei.

E, após, conclui:

O órgão encarregado da inscrição **faz prévia verificação administrativa de sua legalidade** quanto à existência e aos valores. A inscrição faz **nascer à dívida ativa, que, por ter sido, antes, apurada e examinada quanto à legalidade existencial e quantitativa, tem presunção de certeza e**

¹⁶ A saber, Exceção de pré-executividade e Embargos à execução.

liquidez. (grifo nosso. PACHECO, 2009, p. 74).

No mesmo diapasão, encontramos suporte em decisão proferida pelo STJ em Novembro de 2013, sendo, portanto, bastante recente, na qual o Exmo. Ministro Relator, Napoleão Nunes Maia Filho, reconhece formalmente a inaplicabilidade da presunção de certeza e liquidez da CDA nos casos em que esta não tiver origem em processo administrativo prévio, esclarecendo didaticamente as razões de seu convencimento. Contudo, ainda que professe suas convicções, reconhecendo assistir razão à parte ré a quem foi negado o direito de defesa administrativa, conclui seu julgado obedecendo ao entendimento jurisprudencial firmado pelo STJ, e, portanto, negou provimento ao agravo interposto, *in verbis*:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CABE AO SÓCIO/ADMINISTRADOR O DEVER DE PROVAR QUE NÃO AGIU COM EXCESSO DE PODER, INFRAÇÃO A LEI OU AO CONTRATO SOCIAL EM SUA GESTÃO QUANDO O SEU NOME CONSTA NA CDA. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA: RESP. 1.104.900/ES, REL. MIN. DENISE ARRUDA, DJE 01.04.2009. RESSALVA DO PONTO DE VISTA DO RELATOR. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. Como o fundamento da responsabilidade do sócio/administrador em matéria tributária depende da verificação de uma das hipóteses do art. 135, III do CPC, essa prova deve ser prévia, admitindo-se que, no mínimo, seja feita por meio de incidente processual em que garantido o exercício do direito de defesa. 2. **O só fato de constar o nome do sócio na CDA, nos casos em que o lançamento é feito pelo Fisco, não o legitima automaticamente para a execução tributária sob um dos fundamentos do art. 135, III do CTN, se este fundamento não veio especificado quando de sua inclusão como coobrigado no lançamento**, isto é, quando não houve procedimento administrativo prévio tendente à apuração dessas circunstâncias, ou quando não indicado, no curso do processo, os fatos autorizativos da transferência de responsabilidade. 3. **A presunção de liquidez e certeza da CDA, para esse fim, deve ser relativizada, competindo ao Fisco o ônus da prova de que o indicado agiu com infração à lei ou ao contrato ou que houve a dissolução irregular da sociedade; isso porque, nessa hipótese, o sócio não participa da formação do título executivo**. Se o nome do sócio sequer consta do título executivo e pretende-se o redirecionamento, a situação é ainda mais grave, pois está se admitindo que prossiga uma execução sem título formalizado contra o executado. 4. **Todavia, a 1ª. Seção dessa Corte, reafirmou o entendimento esposado na decisão recorrida em sede de Recurso Especial representativo de controvérsia, ao decidir que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN**. 5. Agravo Regimental desprovido. (AgRg no REsp 1248451 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2011/0080409-9 Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho)

Dignos de citação apresentam-se os fundamentos utilizados no voto do

Exmo. Ministro Relator para justificar sua decisão aparentemente contrária às suas convicções jurídicas, argumentando no sentido de que os Embargos do Devedor permitiriam que a defesa adequada fosse apresentada, senão vejamos:

Registre-se que tal orientação jurisprudencial não significa cancelar, de pronto, a responsabilidade dos sócios, gerentes ou administradores, apenas que **a prova para o afastamento de sua responsabilidade deve ser por ele feita, no âmbito dos Embargos do Devedor**, mediante percuciente avaliação probatória, **ocasião em que serão apreciadas as teses sustentadas pelos ora Agravantes**. (AgRg no REsp 1248451 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2011/0080409-9 Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Por todo exposto, podemos concluir que as CDA que se enquadrem nos cenários de (2) à (5) não gozam da presunção garantida pelos artigos 2º, § 3º¹⁷, e 3º¹⁸ da Lei nº 6.830/80 e do artigo 204 do Código Tributário Nacional, uma vez que o processo administrativo foi suprimido ou, ao menos, não contou com um dos réus envolvidos na formação do título executivo.

Embora admitida à inaplicabilidade da presunção de certeza e liquidez para CDA's não precedidas de processo administrativo, resta saber se este fato, por si só, serviria como critério apto a permear de nulidade o crédito lançado.

Independentemente da resposta encontrada a esta indagação, inegável constatar a relevância desta constatação em face do atual posicionamento do STJ sobre a matéria, uma vez que o *ônus probandi* é invertido pela Egrégia corte nestes casos, fundamentando-se tal inversão justamente na presunção de certeza e liquidez do Crédito da Dívida Ativa.

Pelo exposto, forçoso concluir que, pelo menos, há contundente incoerência entre o dispositivo e os fundamentos alicerçadores da decisão atualmente sustentada pelo STJ.

Retornando ao ponto nevrálgico deste capítulo – a nulidade da CDA's – precisamos verificar quais as condições que garantem sua validade, para avaliarmos se a simples perda da presunção de certeza e liquidez ou ausência do processo administrativo seriam ensejadores de nulidade.

¹⁷ Lei 6.830/80 - Art. 2º, § 3º. “A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.”

¹⁸ Lei 6.830/80 - Art. 3º. “A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.”

Neste diapasão, o art. 2º, §5º da Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/80)¹⁹ em conjunto com o art. 202 do CTN²⁰ erigem os requisitos essenciais da CDA, quais sejam, o nome do devedor e seu endereço; o valor originário da dívida, bem como a forma de cálculo dos encargos incidentes; a origem, a natureza do crédito, e o fundamento legal que embasa a cobrança; a data e o número da inscrição; e, ainda, o número do processo administrativo, se for o caso.

Ademais, o lançamento que constitui a CDA, é ato administrativo vinculado, ao qual a lei impõe como condição de validade a comprovação da ocorrência do fato gerador, devidamente enquadrado à hipótese de incidência tributária, identificando quem deve responder pela obrigação, nos termos do art. 142 do CTN²¹, já comentado.

Portanto, a identificação do sujeito passivo, consubstanciada pela devida prova e fundamentação das razões que o responsabilizam, deve estar explicitamente exteriorizada no lançamento. Logo, nos casos em que a Fazenda pretenda imputar responsabilidade tributária diretamente ao sócio-gerente, a configuração de uma das hipóteses do art. 135 do CTN deve ser demonstrada na esfera administrativa, constando do lançamento, devendo haver notificação pessoal aos sócios quanto a seu conteúdo, sendo-lhes oportunizado o direito à impugnação.

Vale referir que não basta apenas a notificação da sociedade, uma vez que as matérias de defesa de ambos os réus são absolutamente distintas. Ao sócio-

¹⁹ Lei de Execuções Fiscais, Art. 2º, § 5º - “O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.”

²⁰ CTN, Art. 202 – “O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente: I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III - a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV - a data em que foi inscrita; V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.”

²¹ Conforme entendimento do Conselho de Contribuintes: OMISSÃO DE RENDIMENTOS – AUSÊNCIA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – IMPOSSIBILIDADE DA COMPROVAÇÃO DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS APONTADA PELA FISCALIZAÇÃO - Na forma do art. 142 do Código Tributário Nacional, é ônus da autoridade autuante juntar aos autos as provas que demonstrem a materialidade e a autoria da infração tributária. Não havendo documentação que comprove a omissão de rendimentos imputada ao recorrente, deve-se prover o recurso do contribuinte. Recurso voluntário provido. (1º Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara. Acórdão nº 10616962. Processo: 13708.000506/2001-92. Recurso: 152129. Data da Sessão: 26/06/2008 00:00:00. Relator Cons. Giovanni Christian Nunes Campos)

gerente caberá demonstrar a inexistência daquelas hipóteses previstas no art. 135 do CTN, enquanto a defesa da sociedade tem como ponto central o combate à própria exigência do crédito tributário.

Na inobservância destes procedimentos, pode-se concluir que a CDA objeto de execução encontra-se em desacordo com o lançamento que lhe deu origem, o que, por conseguinte, lhe retiraria a validade, tornando nulo o título executivo extrajudicial, já que desprovido dos fundamentos que garantem a exigibilidade do crédito tributário. Neste sentido, Hugo de Brito Machado (2009, p. 876) ensina que:

A presunção de liquidez e certeza decorrente da inscrição em Dívida Ativa não é, nem poderia ser, mera imposição arbitrária do legislador. Ela tem fundamento razoável na apuração que se faz no processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário.

Esta é também a posição de Maria Rita Ferragut (2002, p. 178), segundo a qual a ausência do processo administrativo em relação ao sócio sujeito ao redirecionamento consubstancia de vício a CDA, resultando em nulidade irreparável deste título executivo, apontando como causa da nulidade os seguintes fundamentos:

[...] (i) foi suprimida a instância administrativa, em desacordo com o artigo 5º, inciso LV, da Constituição; (ii) a indicação nome na CDA não é ato jurídico que o direito reconheça como apto a constituir o crédito tributário perante ele; (iii) para que o administrador defenda-se na execução fiscal, deverá garantir o juízo em montante equivalente à dívida. Por certo que essa situação significará, muitas vezes, intransponível barreira ao exercício da ampla defesa, barreira essa que não teria existido caso o responsável tivesse tido oportunidade de se defender já no processo administrativo. (FERRAGUT, 2002, p. 178).

Ainda, sobre a não apuração da responsabilidade do gestor na esfera administrativa, Maria Rita Ferragut (2002, p. 178-179), faz importante observação no sentido de que: em função da liberalidade da jurisprudência, o Fisco não se preocupa em constatar previamente a responsabilidade do gestor, fato que compromete a legalidade dos atos do Poder Executivo.

Posição similar adotou a Exma. Ministra do STJ Eliana Calmon, no AGRADO DE INSTRUMENTO 1.260.662/MG (2009/0244003-6) de relatoria do Ministro Herman Benjamin, no qual a eminente ministra negou provimento ao agravo regimental interposto, registrando ressalva de seu entendimento pessoal, o qual

assim fundamentou:

Entendo que, para a execução ser redirecionada ao gestor da sociedade, torna-se imprescindível à apuração prévia da efetiva ocorrência do fato desencadeador de sua responsabilidade fundada no art. 135 do CTN, ainda que o nome do sócio conste do título executivo, uma vez que o fundamento da presunção de certeza e liquidez da dívida ativa é o regular processo administrativo.

Assim, **inexistindo processo administrativo em que se verificou a ocorrência de uma das hipóteses do art. 135, do CTN, a presunção da CDA não pode alcançar o sócio-gerente, por ausência de título executivo em seu desfavor.** Afinal, nos termos do art. 201 do CTN, o fundamento da presunção da CDA é o regular procedimento administrativo. **Se o fundamento da presunção da CDA é o regular processo administrativo que antecede a sua formação, como estender tal presunção a quem dele não participou?** Com base nessas premissas, **entendo que a presunção de liquidez e certeza da dívida ativa, em regra, alcança tão-somente o débito e a empresa devedora.**

A constituição de título contra o sócio da empresa executada sem a observação do procedimento do contraditório e da ampla defesa e sem a indicação do fundamento legal para a sua responsabilização, **caracteriza vício na própria constituição do título,** não havendo, por isso de considerar-se a presunção de certeza e liquidez da CDA quanto ao gestor.

Trata-se de ocorrência de vício em momento anterior, qual seja, a formação válida e regular do ato administrativo que deu origem à constituição do próprio título. Entretanto, não tem sido esse o entendimento jurisprudencial desta Corte, que admite o redirecionamento da execução contra sócio-gerente, apenas pela indicação de seu nome na CDA, sob o argumento de presunção de certeza e liquidez do título executivo. Entendo, pois, que tal premissa deve ser re-analisada, pois o lançamento que se resume a apurar a ocorrência do fato gerador, indicar o tributo devido, identificar o contribuinte e intimá-lo para pagar, não dá suporte para que o crédito seja exigido de terceiros, em face da responsabilidade subjetiva regulada pelos termos do art. 135 do CTN. **A simples indicação do nome do responsável é, pois, absolutamente insuficiente para legitimar a respectiva pretensão executória contra este.**

Embora a Exma. Ministra tenha identificado vício de constituição do título executivo, em seu voto, considera que este se mantém hígido para execução em face da pessoa jurídica, sendo eivado de nulidade e, portanto, inexistente, apenas em relação à pessoa do sócio. Pode se dizer que, assim, assume uma posição doutrinária intermediária, apreciando a validade do título separadamente, em relação a cada sujeito passivo.

6. A RELEVÂNCIA DA DEFESA ADMINISTRATIVA NA EFETIVAÇÃO DO CONTRADITÓRIO E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Partindo-se da premissa de que não houve processo administrativo em

relação ao sócio, sendo, de todo modo, gerada uma CDA na qual conste seu nome, investigaremos agora se os meios de defesa processual disponíveis na execução fiscal podem garantir os direitos constitucionais do réu em relação ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

Em se tratando de execução fiscal, o executado poderá dispor em sua defesa do incidente processual de exceção de pré-executividade ou dos embargos do devedor.

No que se refere à exceção de pré-executividade, esta defesa processual não vem sendo admitida pelo poder judiciário nestes casos, devido à evidente necessidade de dilação probatória inerente da prova a ser constituída²², requerendo, por vezes, inclusive perícia contábil para demonstrar regularidade administrativa. Deste modo, por não admitir dilação probatória, tal opção é, via de regra, indeferida pelos tribunais.

Restar-lhes-á, deste modo, como única opção viável de defesa, os embargos do devedor, os quais, aliás, são diretamente indicados pela jurisprudência do STJ ora em debate como o meio de defesa adequado em tais situações.

Contudo, tais embargos requererão, como condição de admissibilidade, constrição do patrimônio do “suposto” devedor, materializada na exigência de garantia do juízo.

Isso significa, na prática, que o sócio gestor poderá ter seu nome inscrito em dívida ativa, passando a ocupar posição de executado na relação jurídico processual, em que pese não ter sido intimado a participar do procedimento que deu origem ao crédito executado, e ainda assim, somente depois de garantir o crédito tributário que lhe é supostamente imputado poderá apresentar defesa, alegando a nulidade do processo administrativo em relação a sua pessoa em razão da violação

²² O Superior Tribunal de Justiça vem reiteradamente afirmando a impossibilidade de se discutir, em exceção de pré-executividade, a legitimidade passiva por essa demandar instrução probatória, referindo que “não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa -CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução” (AgRg no Ag 1278132/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/04/2010, DJe 30/04/2010). No mesmo sentido: AgRg no REsp 1135296 / RS; AgRg no Ag 1179046 / MG; AgRg no Ag 1163237 / PR; AgRg no REsp 1115613 / MG; AgRg no REsp 1108242 / RS. Dos acórdãos encontrados na jurisprudência do STJ com o seguintes termos de pesquisa: —REDIRECIONAMENTO EPRE-EXECUTIVIDADE E EXCECAO E FISCAL E EXECUCAOII, apenas em um, REsp 1028858 / ES, no qual o sócio já havia falecido anos antes do fato gerador, foi aceita a exceção de pré-executividade para impedir o redirecionamento para os sucessores cujo nome constava na CDA.

de direitos que lhe são constitucionalmente assegurados.

Observa-se que a defesa oferecida, neste caso, não é incondicional, dependendo da garantia do juízo, a qual pode ser impossível para muitos réus, limitando, deste modo, o acesso à justiça.

Por outro lado, ainda que o sócio disponha de meios para garantir o juízo de defender-se pela via dos embargos, tal defesa implicaria em prévia constrição de seu patrimônio, ferindo o preceito do inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal, que dispõe: “Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (BRASIL, 1988).

Sob este prisma, fica evidente o desrespeito de preceito constitucional, podendo a matéria ser objeto de Recurso Extraordinário dirigido ao STF, guardião da constituição.

Este entendimento, por óbvio, não é novo, tendo esta via sido intentada por diversos causídicos. Contudo, a novidade na matéria se apresentou no julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal no Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº. 608.426/PR, cuja relatoria coube ao Ministro Joaquim Barbosa.

O acórdão em pauta, embora não tenha acolhido a tese do embargante devido às circunstâncias específicas do caso concreto, consignou expressamente que os princípios da ampla defesa devem ser garantidos a qualquer categoria de sujeito passivo, *in verbis*:

[...] os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo (contribuintes, responsáveis, **substitutos**, devedores solidários etc.) Por outro lado, **a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo.** Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídica tributária. (Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº. 608.426/PR, Relator Ministro Joaquim Barbosa).

Deste julgado, podemos inferir que o posicionamento da Suprema Corte é no sentido de que a administração tributária, ao realizar o lançamento do crédito tributário, deve fazê-lo desde logo contra o terceiro, demonstrando claramente (sem presunções) as circunstâncias legais que o solidarizam com o débito tributário da

pessoa jurídica, facultando o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Com efeito, a posição do STJ ainda se mantém contrária a este entendimento, ainda que os argumentos para defendê-la pareçam estar cada vez menos sustentáveis, tendo em vista, até mesmo, os votos de seus próprios ministros expondo pontos de vista mais adequados ao ordenamento jurídico em vigor.

7. CONCLUSÕES

A nosso ver, a jurisprudência do STJ apenas está em harmonia com o sistema jurídico vigente, nos casos em que o nome do sócio foi incluído na CDA em observância do devido processo legal pela autoridade fiscal, em consonância com as normas que regem a formação do título executivo da dívida tributária.

Nos demais casos, o entendimento atualmente sustentado, no sentido de que a simples presença do nome do sócio na CDA tem o condão de autorizar, per si, a responsabilização do mesmo, inobstante a instauração de prévio processo administrativo ou demonstração da incidência nos requisitos do art. 135 do CTN, transferindo à pessoa do sócio o ônus de demonstrar sua inocência em eventuais embargos de devedor, vai de encontro a diversos princípios constitucionais, entre eles o da ampla defesa, contraditório, devido processo legal e legalidade administrativa.

Ademais, a atual interpretação dos artigos 2º, § 3º²³, e 3º²⁴ da Lei nº 6.830/80 e do artigo 204 do Código Tributário Nacional, atribuindo à presunção de exigibilidade e certeza da CDA caráter absoluto e dissociável do compromisso estatal com a legalidade, não representa um juízo adequado em relação ao sistema jurídico como um todo, numa interpretação sistematizada das leis, a qual se espera desta Egrégia Corte superior.

Uma relativização desse posicionamento se impõe, sob pena de coadunarse com ilegalidades cometidas pela Fazenda Pública, como a inclusão indiscriminada dos sócios-gerentes nas CDA's, sem o prévio procedimento

²³ Lei 6.830/80, Art. 2º§, 3º- “A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.”

²⁴ Lei 6.830/80, Art. 3º - “A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.”

administrativo.

Ressalte-se que as consequências para os executados substitutos são bastante danosas, implicando sua inclusão em cadastro de devedores, certidão de regularidade fiscal negativa, constrição de seu patrimônio pessoal, além de submissão forçada a uma ação judicial, num verdadeiro ato de constrangimento ilegal ou de coação indireta.

Deste modo, os embargos do devedor para defesa do sócio-gerente, com sua anterior constrição de bens, devem ser utilizados nos casos onde houve sua regular notificação para impugnação de lançamento, fundado no art. 135 do CTN, com a manutenção do lançamento em caso de improcedência da impugnação ou inércia do sócio-gerente em oferecê-la.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 12 fev. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 435. Primeira Seção, julgamento em 14/04/2010, DJe 13/05/2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: 12 fev. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 436. Primeira Seção, julgamento em 14/04/2010, DJe 13/05/2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: 12 fev. 2014.

CAMPOS, Ronaldo Cunha. **Execução Fiscal e Embargos do Devedor**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. v. 3.

_____. **Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e Redirecionamento da Execução Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2000.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

PACHECO, José da Silva. **Comentários a Lei de Execução Fiscal**. São Paulo: Saraiva; 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado / ESMAFE, 2012.

PORTO, Éderson Garin. **Manual de Execução Fiscal**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

TEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**: Comentários e Jurisprudência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.