

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO

TATIANE CRISTINA BLAGITZ

**HIPÓTESES AUTORIZATIVAS DO REDIRECIONAMENTO
DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA OS SÓCIOS E
ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES EMPRESÁRIAS**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2010

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO

TATIANE CRISTINA BLAGITZ

**HIPÓTESES AUTORIZATIVAS DO REDIRECIONAMENTO
DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA OS SÓCIOS E
ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES EMPRESÁRIAS**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada à PUC/SP –
COGEAE como exigência parcial
para a obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário
pela Pontifícia Universidade Católica
de São Paulo, sob a orientação da
Professora Doutora Íris Vânia Rosa
dos Santos.

SÃO PAULO

2010

Hipóteses autorizativas do Redirecionamento da Execução Fiscal contra os sócios e administradores de sociedades empresárias

Tatiane Cristina Blagitz

RESUMO: Este estudo investiga as normas jurídicas tributárias, societárias e processuais para fins de verificar a possibilidade do Fisco executar sócios e administradores por créditos tributários cujo contribuinte é a sociedade da qual esses terceiros fazem parte. Expõe brevemente as premissas adotadas para, em seguida, verificar quais são as hipóteses – das normas jurídicas de responsabilidade tributária – que, uma vez realizadas e vertidas em linguagem competente, imputam a constituição de relação jurídica de responsabilidade capaz de atribuir aos sócios e administradores o dever jurídico de cumprir a obrigação tributária cuja ocorrência típica fora praticada pela sociedade empresária. Trata também da necessidade de constituição do fato jurídico da responsabilidade tributária e da necessidade de inclusão do nome desses responsáveis na Certidão de Dívida Ativa, para que a execução possa ser redirecionada em face deles, analisando em todos os casos a jurisprudência atual dos tribunais.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade tributária – Sociedades empresárias – Redirecionamento da execução fiscal.

Legal authorised hypotheses to redirect Tax Foreclosure against shareholders and managers of business companies

Tatiane Cristina Blagitz

ABSTRACT: This study investigates the laws tax, corporate and procedural for purposes of verifying the possibility of the Treasury run by partners and managers whose tax credits the taxpayer is the society of which the third party part. Briefly presents the assumptions used to, then check what are the odds - the legal rules for tax liability – which, once taken and poured into competent language to accuse the constitution of the legal relationship of responsibility can be allocated to shareholders and the directors legal duty to meet the tax liability occurring outside practiced by the typical corporation. It also addresses the need for the establishment of legal fact of tax liability and the need to include the name of those responsible in the Certificate of Debt so that implementation can be redirected in their face, looking in all cases the current jurisprudence of the courts.

KEYWORDS: Tax liability – Business Companies – To redirect Tax Foreclosure

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	05
2. DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E DA SUJEIÇÃO PASSIVA.....	06
3. DA NORMA JURÍDICA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	10
3.1. Necessidade de constituição do fato jurídico da responsabilidade tributária	11
4. DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E DOS ADMINISTRADORES	13
4.1. Responsabilidade decorrente da aplicação do artigo 134, VII do CTN.....	13
4.2. Responsabilidade dos sócios e administradores decorrente da aplicação do artigo 135, I e III do CTN.....	15
5. DA INCLUSÃO DOS RESPONSÁVEIS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA	22
5.1. Certidão de Dívida Ativa	23
5.2. Inclusão de sócios e administradores na Certidão de Dívida Ativa.....	27
6. DAS POSSIBILIDADES DE DEFESA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES	33
CONCLUSÃO	37
BIBLIOGRAFIA	38

1. INTRODUÇÃO

Discorreremos acerca das causas que possibilitam a constituição do crédito tributário em face dos sócios e administradores das pessoas jurídicas – artigo 134, VII e 135 I e II do Código Tributário Nacional –, apontando os requisitos e formalidades necessários para que possam ser constituídos em face dos terceiros apontados, bem como serem executados em ação de execução fiscal.

Ao mencionar requisitos e formalidades, portanto, compreendemos os atos que deverão ser praticados, os sujeitos competentes para praticá-los e os momentos e prazos em que poderão ser efetuados, para que seja válida a Execução Fiscal consubstanciada em Certidão de Dívida Ativa na qual os sócios e administradores das pessoas jurídicas figurem como devedores do crédito tributário.

Iniciaremos estudando a figura da sujeição passiva e da norma jurídica de responsabilidade tributária para, após, analisarmos, especificamente, a norma jurídica de responsabilidade tributária de terceiros, a qual legitima a cobrança do crédito tributário em face dos sócios e administradores, haja vista que vigora em nosso ordenamento, como regra, a autonomia da pessoa jurídica. Portanto, se essas pessoas jurídicas das quais os sócios e administradores fazem parte de sua composição são entes personalizados, dotados de direitos e obrigações, necessário verificar se há regras no ordenamento jurídico que autorizam a desconsideração da separação do patrimônio da pessoa jurídica do patrimônio dos sócios e administradores.

Feitas essas considerações, discorreremos acerca da inclusão dos sócios e administradores das sociedades na Certidão de Dívida Ativa, apontando forma e prazo para a sua inclusão, o que viabilizará a execução válida dos créditos tributários em face dessas pessoas, haja vista que não fossem as normas de responsabilização tributária, os créditos tributários seriam constituídos apenas em face das sociedades empresárias (contribuintes).

Pretende-se, pois, através de interpretação sistemática, além de análise jurisprudencial, apontar o panorama atual existente em nosso sistema jurídico no que tange à execução dos sócios e administradores de sociedades empresárias por créditos tributários cujo contribuinte é a pessoa jurídica da qual eles fazem parte.

2. DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E DA SUJEIÇÃO PASSIVA

Ao iniciarmos um estudo, imprescindível que o primeiro passo seja a fixação das premissas adotadas, para que todas as conclusões obtidas possam conferir fundamentação e coerência necessária à aceitação do que fora exposto. Partimos, portanto, de um breve relato acerca da teoria norma adotada, a qual influenciará no objeto de nosso estudo.

Partimos do pressuposto de que a norma jurídica possui uma estrutura lógico-sintática de significação. Isso porque, para verificarmos quais são os fatos relevantes juridicamente, temos que olhar para as normas jurídicas que compõem o sistema do direito positivo. E, com base no conceito identificado de norma jurídica como estrutura lógico-condicional, tomamos norma jurídica em seu sentido estrito, que é aquele tomado como conjunto de significações deonticamente estruturadas, em que é possível verificar uma hipótese normativa que implicará no conseqüente normativo.

Todas as regras do sistema têm idêntica esquematização formal: uma proposição-hipótese “H”, descritora de um fato (f) que, se verificado no campo da realidade social, implicará como proposição-conseqüente “C”, uma relação jurídica entre dois sujeitos (S’ R S”), modalizada com um dos operadores deônticos (O, P, V). Nenhuma norma refoge a esta estrutura, seja civil, comercial, penal, tributária, administrativa, constitucional, processual, porque sem ela a mensagem prescritiva é incompreensível¹.

As normas jurídicas em sentido amplo, por sua vez, enquanto enunciados prescritivos, ao serem dotadas de significação pelo intérprete do direito irão compor a estrutura da norma jurídica em sentido estrito. Ou seja, os enunciados prescritivos nem sempre serão dotados isoladamente da estrutura hipotético-condicional inerente às normas jurídicas em sentido estrito, demandando do intérprete a conjunção de vários enunciados prescritivos, muitas vezes previstos em diplomas legais diversos. Esse entendimento extrai-se dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

¹ Aurora Tomazini de Carvalho, *Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-semântico*, p. 273.

Sucedem que as construções de sentido têm de partir da instância dos enunciados lingüísticos, independentemente do número de formulações expressas que venham a servir-lhe de fundamento².

Assim, todas as normas jurídicas em sentido estrito, a despeito de serem semanticamente heterogêneas, como decorrência da aplicação de valores dos intérpretes em seu conteúdo significativo, serão sintaticamente homogêneas, dotadas da mesma estrutura hipotético-condicional, a qual será composta de “uma proposição-antecedente, descritiva de possível evento do mundo social, na condição de suposto normativo, implicando uma proposição-tese, de caráter relacional, no tópico do conseqüente”³.

Essa verificação é de grande importância para os estudos que vêm sendo realizados, sobretudo para o presente trabalho, o qual analisará a responsabilidade tributária dos sócios e administradores de pessoas jurídicas de direito privado. A importância mencionada decorre da necessidade de construção da norma jurídica de responsabilidade tributária mediante aplicação de enunciados prescritivos contidos, principalmente, nos campos do direito tributário e societário.

Portanto, em todos os ramos do direito será possível construirmos normas jurídicas em sentido estrito, dentre eles o ramo do direito tributário, que será denominada “norma jurídica tributária”. No entanto, apenas algumas dessas normas jurídicas tributárias serão responsáveis pela instituição do tributo, e passaram a ser chamadas de “regra-matriz de incidência tributária”. Paulo de Barros Carvalho, ao considerar a aplicação da estrutura da norma jurídica em sentido estrito à regra-matriz de incidência tributária, ensina que:

A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer outra norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo estará cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto⁴.

² Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 25.

³ *Ibidem*, p. 26.

⁴ Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 532.

Assim, no suposto normativo da regra matriz de incidência tributária, teremos um critério material, consubstanciado em um comportamento de uma pessoa (representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo seu complemento), condicionado no tempo e no espaço, enquanto que o conseqüente desta mesma norma jurídica será formado por um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Temos então que, se ocorrido o fato descrito na hipótese normativa, com a verificação de todos seus critérios – material, espacial e temporal – deverá ocorrer a constituição de uma relação jurídica entre o sujeito ativo e passivo em torno de uma obrigação devidamente quantificada com a utilização da base de cálculo e alíquota, também devidamente estipuladas no conseqüente normativo, ou, prescritor normativo.

Considerando o objeto de nosso estudo, iremos analisar apenas quem é a pessoa que deverá figurar na condição de sujeito passivo, elemento integrante do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária. O sujeito passivo, uma vez determinado pela norma, terá a obrigação de cumprir a obrigação tributária em torno da qual a relação jurídica será constituída. E poderá ser “pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária”⁵.

E quem é essa pessoa que deverá ser eleita para compor a relação jurídico-tributária no pólo passivo? A Constituição Federal, ao atribuir competências tributárias aos entes políticos, apenas delimitou sua materialidade, deixando de estipular quem deveriam ser as pessoas obrigadas a cumprir as respectivas obrigações eventualmente constituídas. Portanto, o legislador ordinário, ao instituir o tributo, deverá apontar os critérios/elementos/notas indicativas que permitam identificar o sujeito passivo, diante da abstração e generalidade do conteúdo dessas normas. Teremos, por exemplo, aqueles que auferirem renda; os proprietários de imóveis na zona urbana etc.

Partindo desse pressuposto, podemos concluir que o legislador apenas elegerá sujeito passivo da relação jurídica tributária aquela pessoa que estiver diretamente relacionada à ocorrência do fato jurídico tributário, ou seja, ao fato econômico eleito pela Constituição como apto a sofrer a incidência normativa. Utilizando-nos novamente dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, teremos que:

⁵ *Ibidem*, p. 419-420.

A obrigação tributária, entretanto, só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica. A ênfase afirmativa está fundada num argumento singelo, mas poderoso: o legislador tributário não pode refugir dos limites constitucionais da sua competência, que é oferecida de maneira discreta, mediante a indicação de meros eventos. (...) Em consequência, somente pode ocupar a posição de sujeito passivo tributário quem estiver em relação com o fato jurídico praticado⁶.

Os contribuintes são, pois, colhidos do texto constitucional, pela verificação da materialidade prevista como passível de ser tributada. A limitação decorre da competência constitucional imposta aos entes políticos, as quais não poderão ser extrapoladas. Deste modo, obedecidos os mencionados aspectos pela pessoa política competente para instituir determinado tributo, teremos o “contribuinte”, que é a pessoa relacionada direta e pessoalmente à ocorrência do fato descrito na hipótese normativa, ficando incumbido do dever jurídico de efetuar o pagamento do tributo constituído em decorrência da imputação normativa da constituição do fato jurídico tributário. Mas, além do contribuinte, outras pessoas poderão vir a ser cometidas do dever jurídico de cumprir a obrigação tributária, ainda que sem os mesmos predicativos do contribuinte em relação ao fato jurídico, as quais serão denominadas “responsáveis tributários”.

É responsável, pois, a pessoa diversa do contribuinte, ou seja, aquela que não realizou o fato jurídico tributário, mas que, pela ocorrência de outro fato definido em antecedente de uma outra norma jurídica que não a regra matriz de incidência tributária, *terá* o dever de cumprir a obrigação tributária que, não fosse esse fato indicativo da responsabilidade, seria exigido do próprio contribuinte. Maria Rita Ferragut, em seu aprofundado estudo acerca da Responsabilidade Tributária, distinguiu o contribuinte do responsável nos seguintes termos:

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no pólo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente⁷.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho:

⁶ *Ibidem*, p. 420.

⁷ Maria Rita Ferragut, *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, p. 29-30.

O sujeito passivo é denominado pelo CTN de contribuinte quando realiza, ele próprio, o fato gerador da obrigação, e de responsável quando, não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo⁸.

As causas que autorizam o sujeito ativo a exigir o cumprimento da obrigação tributária de pessoa diversa do contribuinte, ou seja, de um responsável, estão definidas pelos artigos 128 a 138 do Código Tributário Nacional, pois, não obstante haja exigência constitucional pela regulação dessa matéria através de lei complementar (artigo 146, III, *b* da Constituição Federal), o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

O responsável tributário não estará, pois, indicado na regra-matriz de incidência tributária, mas sim em outra norma jurídica, que iremos denominar *norma jurídica de responsabilidade tributária*.

3. DA NORMA JURÍDICA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme mencionado no tópico anterior, as normas jurídicas integrantes do sistema normativo possuem identidade lógico-sintática. Portanto, a responsabilidade tributária decorrerá de normas jurídicas igualmente formalizadas na estrutura hipotético-condicional. Deste modo, teremos a descrição de um fato que, uma vez verificado e devidamente convertido em linguagem competente, implicará relação de responsabilidade entre o responsável e o contribuinte, a qual influenciará na outra relação jurídica constituída entre Fisco e contribuinte.

Podemos dizer que para que a norma jurídica de responsabilidade tributária surta os efeitos desejados, qual seja, alterar o pólo passivo da relação jurídico-tributária, necessário que haja a incidência de duas normas jurídicas tributárias: a) norma jurídica tributária que institui tributo – regra-matriz de incidência tributária –, cujo fato tributário seja realizado pelo contribuinte; e b) norma jurídica tributária de responsabilidade, em que a ocorrência típica do antecedente implicará na possibilidade do Fisco exigir a obrigação tributária do responsável.

⁸ Sacha Calmon Navarro Coelho, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 683.

Assim, teremos o fato jurídico tributário realizado pelo contribuinte, o qual possui relação direta com a ocorrência típica, e o fato jurídico da responsabilidade tributária constante da hipótese normativa da norma jurídica de responsabilidade. Esta última, no entanto, não terá o condão de constituir o crédito tributário, mas sim constituir a relação jurídica em torno desse crédito entre o Estado-credor e o responsável.

Ressalte-se que, não obstante seja necessária a realização do fato jurídico tributário como pressuposto para que a norma jurídica de responsabilidade produza efeitos, nada impede que o crédito tributário já seja constituído com a figura do responsável tributário na qualidade de sujeito passivo da relação jurídica.

A responsabilidade é proposição que tem o condão de alterar a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, sempre que esta norma (a de constituição) tiver inicialmente previsto um outro indivíduo como sujeito passivo da relação (responsabilidade por sucessão).

Por outro lado, é proposição que não altera a norma individual e concreta de constituição do crédito, se, desde o início, o responsável tributário for o sujeito passivo da relação (responsabilidade por substituição, por solidariedade, responsabilidade de terceiros e por infrações)⁹.

O entendimento da autora supra transcrita decorre do fato de que há diversas espécies de responsabilidade tributária, ou seja, há mais de uma materialidade prevista no ordenamento capaz de ensejar a responsabilização de outra pessoa que não o contribuinte. E, as pessoas que serão escolhidas pelo legislador para serem responsabilizadas pelo crédito tributário deverão, considerando os limites constitucionais e o princípio da capacidade contributiva, estar “(i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou”¹⁰. Isso porque o responsável não poderá estar alheio à ocorrência fática, nem diretamente relacionado com o fato jurídico tributário, pois nesse caso ele será o próprio contribuinte.

Mencionamos que a incidência da norma jurídica de responsabilidade tributária constituirá relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável em torno do crédito tributário. Nesse ponto, importa destacar que os sujeitos componentes da relação jurídico-tributária cujo objeto é o cumprimento de obrigação tributária dependerá da

⁹ Maria Rita Ferragut, *op. cit.*, p. 33-34.

¹⁰ *Ibidem*, p. 38.

materialidade constante da hipótese dessa norma de responsabilidade tributária. Poderá ser observada: presença simultânea de contribuinte e responsável no pólo passivo (solidária); presença alternada de contribuinte e responsável (subsidiária); ou presença exclusiva do responsável tributário (pessoal).

Feitas essas considerações, concordamos com o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho em atribuir o caráter sancionatório – sanção administrativa – a essas normas jurídicas de responsabilidade.

Não é demais repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, motivo pelo qual o liame da responsabilidade, nos termos traçados pelo Código Tributário Nacional, apresenta caráter sancionatório¹¹.

A despeito da positivação de diversas materialidades passíveis de ensejar a caracterização da responsabilidade tributária, iremos nos focar apenas nas hipóteses que ensejam a responsabilidade tributária dos sócios e administradores das pessoas jurídicas de direito privado, hipótese denominada responsabilidade de terceiros.

3.1. NECESSIDADE DE CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Vimos que a responsabilidade tributária decorre de lei. Deverá, pois, existir norma jurídica geral e abstrata a qual prescreverá fato jurídico não-tributário que, uma vez ocorrido, dará ensejo à responsabilização de pessoa indiretamente relacionada ao fato jurídico tributário, ou direta ou indiretamente relacionada com a pessoa que realizou o fato jurídico tributário.

Iremos nesse momento, portanto, apontar mais uma premissa adotada em nosso estudo, que, certamente, influenciará nas conclusões obtidas. Trata-se da teoria da incidência da norma jurídica. Adota-se a teoria desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho acerca da incidência da norma jurídica ao evento. Considera-se, pois dois “mundos”

¹¹ *Direito Tributário, Linguagem e Método*, 3ª ed., p. 640.

distintos: o da realidade social e o do direito positivo. Aurora Tomazini de Carvalho, em brilhante estudo acerca da teoria aqui adotada, enunciou que:

O plano do direito positivo é sintaticamente fechado, constitui-se numa linguagem própria (que não se confunde com a linguagem da realidade social), só permitindo o ingresso de elementos a ele exteriores (fatos sociais) quando relatados no seu código. Nesse sentido, um fato do mundo social, para ser jurídico, não basta ser verificado de acordo com o descrito na hipótese normativa, tem que integrar no sistema do direito positivo, pois é nele, e somente nele, que se instalam conseqüências jurídicas¹².

Daqui se extrai que as normas jurídicas apenas regularão as relações intersubjetivas se ocorrer sua incidência ao caso em concreto. No entanto, essa incidência não ocorre tão logo seja realizado o evento descrito na hipótese normativa. O fato social, para que irradie uma relação jurídica, deverá ser juridicizado mediante linguagem jurídica, denominada linguagem competente, a partir de quando será introduzido no ordenamento jurídico e passará a ser regulado pelas normas jurídicas.

Portanto, para que ocorra a responsabilização dos sócios e administradores não basta ter ocorrido alguma das hipóteses delineadas pelo CTN. Imprescindível que essa ocorrência seja convertida em linguagem competente, para que irradiem as relações jurídicas que implicam nessa responsabilidade em decorrência da imputação normativa.

Nos próximo capítulo iremos apontar as hipóteses de incidência de responsabilidade tributária dos sócios e administradores de pessoas jurídicas de direito privado previstas no Código Tributário Nacional, ou seja, as materialidades que uma vez ocorridas e convertidas em linguagem competente, mediante ato de aplicação da norma ao evento, implicarão na exigência do cumprimento da obrigação tributária na pessoa do responsável tributário.

4. DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E DOS ADMINSTRADORES

¹² *Op. cit.*, p. 411.

Conforme exposto, para a constituição de uma obrigação tributária em que figure na qualidade de sujeito passivo pessoa diversa do contribuinte, imprescindível a conversão em linguagem competente do evento ocorrido nos moldes em que descrito no antecedente de norma jurídica de responsabilidade tributária. Nesse capítulo iremos estudar quais são os fatos jurídicos que ensejam a responsabilidade tributária dos sócios e administradores de pessoas jurídicas de direito privado.

4.1. RESPONSABILIDADE DECORRENTE DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 134, VII DO CTN

Iremos analisar os artigos 134, VII e 135, III, ambos do Código Tributário Nacional, separadamente, ante suas peculiaridades. Iniciemos pelo artigo 134, VII, o qual prescreve:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Para a análise da responsabilidade tributária que será desenvolvida nesse tópico, importante apurar o alcance do termo “liquidação de sociedade de pessoas” utilizado pelo legislador. Utiliza-se a distinção entre sociedades de pessoas e sociedades de capitais com o fim de distinguir as sociedades que levam em consideração as características pessoais de seus sócios. Assim, nas sociedades de pessoas, em que os sócios aceitam-se levando em consideração os atributos pessoais de cada um, atribui-se a responsabilidade solidária e ilimitada dos sócios pelas obrigações sociais. Daniel Monteiro Peixoto realizou importante estudo e observação nesse sentido:

Mesclam-se, deste modo, inadvertidamente, os seguintes critérios classificatórios: (i) grau de *affectio societatis* propriamente dito e (ii) tipo de limitação da responsabilidade dos sócios.

Parece-nos que o emprego do vocábulo “sociedade de pessoas” pelo Código Tributário Nacional não quis denotar, dentre esses dois critérios, o grau de *affectio societatis*, mas o modelo de responsabilidade dos sócios em determinados tipos societários,

mesmo porque esse primeiro critério não possui relevância no tocante à justificação da responsabilidade tributária¹³.

Concordamos com a conclusão obtida pelo citado autor, haja vista que o grau de relação pessoal entre os sócios não é critério determinante de responsabilidade, mas sim a limitação da responsabilidade atribuída a eles pela lei, contrato ou estatuto social. Ainda, as sociedades, tal como formadas hoje, possuem características que ora podem ser consideradas sociedade de pessoas, ora podem ser consideradas sociedade de capitais, o que torna o critério falho. Tomando como premissa essas considerações, apenas será possível a responsabilidade dos sócios indicados no artigo em questão quando, em decorrência do tipo societário de que fizerem parte, responderem ilimitadamente pelas obrigações sociais. Diante das normas societárias em vigor atualmente, temos que esse tipo de responsabilidade estará presente nos casos de liquidação das sociedades simples, sociedades em nome coletivo das sociedades não personificadas.

Diante dos fundamentos apresentados e aqui adotados, concordamos com Daniel Monteiro Peixoto no sentido de que a determinação constante no artigo 134, VII é redundante face às normas societárias, pois os sócios podem ser responsabilizados pelas dívidas em geral, inclusive pelos débitos tributários. No entanto, entendemos pela necessidade do dispositivo contido no Código Tributário Nacional a despeito das normas societárias, pois será imprescindível para configuração da responsabilidade prevista no artigo 135, I do CTN, além de manter a responsabilidade dos sócios pelos débitos tributários no caso de modificação das regras de direito privado.

Portanto, podemos verificar que os sócios poderão ser responsabilizados pelas dívidas da sociedade tanto em decorrência de normas tributárias quanto em decorrência de normas societárias. No caso em análise, as normas societárias seriam suficientes para caracterizar a responsabilidade dos sócios de sociedade com responsabilidade ilimitada, em qualquer situação, inclusive na fase de liquidação, revelando-se, nesse ponto, redundante o enunciado em cotejo.

Abstraindo por um momento as normas societárias, encontraremos na hipótese da norma jurídica de responsabilidade tributária estampada pelo artigo 134 do CTN, a necessária constatação de que essas pessoas praticaram ato, ou se omitiram, diante de

¹³ Daniel Monteiro Peixoto, *Dissolução de Sociedades e a Responsabilidade Tributária e de Direito Societário*. In: VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual, p. 258.

um dever legal que deveria ter sido observado durante o processo de liquidação da sociedade. Entende Maria Rita Ferragut¹⁴ que, para a correta aplicação deste dispositivo, o Fisco deverá apresentar provas de que a intervenção ou omissão ocorreu, conforme requisito apontado pelo Código Tributário Nacional à aplicação desta norma jurídica de responsabilidade tributária.

No entanto, consideramos que no cenário normativo atual o Fisco prescinde de qualquer comprovação de que os sócios praticaram ato ou se omitiram ante um dever legal, desde que a responsabilidade pela dívida seja subsidiária, ou seja, apenas se for impossível o cumprimento da obrigação pela execução dos bens sociais. Isso porque, apesar do artigo 134 do Código Tributário Nacional mencionar que os sócios responderão solidariamente, trata-se de verdadeira hipótese de responsabilidade subsidiária, pois apenas será aplicada quando houver a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

Assim, seja pela aplicação das normas societárias, seja pela aplicação das normas tributárias, os sócios das sociedades simples, em nome coletivo e as não personificadas serão solidária e ilimitadamente responsáveis pelos débitos tributários, sendo permitido ao Fisco incluir os sócios das mencionadas sociedades na Certidão de Dívida Ativa a partir do momento em que ficar configurada a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

4.2. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DECORRENTE DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 135, I E III DO CTN.

Passemos às considerações acerca da responsabilidade tributária enunciada pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional:

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;

¹⁴ “Com isso, o nascimento da relação jurídica de responsabilidade não advém do fato jurídico tributário, mas do reconhecimento jurídico de que o contribuinte não pôde cumprir com sua obrigação. Some-se a esse fato a intervenção ou omissão do responsável”. *Op. cit.*, 112.

- II – os mandatários, prepostos e empregados;
- III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A responsabilidade prevista neste artigo, ao contrário do constante no artigo 134, é pessoal, ou seja, exclusiva dos terceiros indicados pela lei, eximindo o contribuinte do cumprimento da obrigação. O inciso I do art. 135 responsabiliza todas as terceiras pessoas indicadas pelo artigo 134, entre eles, os sócios das “sociedades de pessoas”, com as considerações já traçadas no tópico anterior acerca do tipo societário empregado pelo legislador. Assim, caso as pessoas ali referidas pratiquem ato com excesso de poderes, infração à lei, contrato ou estatuto social, do qual resulte uma obrigação tributária, deverá ser pessoalmente responsabilizado pelo seu cumprimento.

Sob a análise desse artigo, podemos afirmar que o artigo 134, VII, do CTN figura-se pertinente, na medida em que o inciso I do artigo 135 responsabiliza pessoalmente todos os terceiros indicados por aquele dispositivo. Sendo pessoal a responsabilidade apontada pelo artigo ora analisado, isto significa que os sócios de “sociedade de pessoas”, antes considerados responsáveis solidários entre si, e subsidiários em relação à sociedade, mediante aplicação das normas societárias de responsabilidade, passarão a ser pessoalmente responsabilizados, implicando na exclusão de responsabilidade da sociedade, mediante aplicação, nesta hipótese, da norma tributária de responsabilidade, a qual alterará a forma de responsabilidade conferida pela norma societária, desde que devidamente comprovada a prática de excesso de poder ou infração à lei, contrato ou estatuto social pelos sócios.

No que tange ao inciso III do artigo 135, o qual atribui responsabilidade tributária aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pessoas estas que serão denominadas “administradores” no decorrer do presente trabalho, iremos analisar o suposto dessa norma jurídica contrapondo o atual entendimento doutrinário e jurisprudencial, diante da divergência que circunda a matéria.

Certo que a separação dos bens dos sócios, acionistas e administradores é imprescindível ao bom desenvolvimento da atividade empresarial, bem como forma de preservar a aplicação dos princípios da propriedade e da livre iniciativa, a desconsideração dessa divisão de bens apenas ocorrerá em casos excepcionais, expressamente previstos em lei.

A responsabilidade pessoal dos sócios, acionistas e administradores – terceiros em relação à prática do fato jurídico, mas não à obrigação tributária – é exceção à regra da separação patrimonial e só pode ser adotada em casos excepcionais, consistentes na prática de atos culposos ou dolosos devidamente tipificados, ou na condição de sócios de sociedade que, por expressa disposição legal, preveja a responsabilidade pessoal e ilimitada¹⁵.

Deste modo, não poderá o Fisco, como tem feito, incluir os administradores na Certidão de Dívida Ativa, com o fim de executá-los em solidariedade com a sociedade que representam sem a devida comprovação dos fatos delimitados na hipótese da norma jurídica de responsabilidade, tema que será objeto de nosso próximo capítulo.

No que tange à figura do administrador, a partir da edição do Código Civil de 2002, substituiu os antes denominados sócio-gerente e gerente-delegado. No entanto, assim como previsto nas normas revogadas, esse administrador será o responsável por gerir a sociedade, praticando os denominados atos de gestão essenciais ao desenvolvimento da atividade empresarial, podendo ser sócio, caso tenha participação no capital social, ou não sócio, quando for nomeado exclusivamente para gerir a atividade empresarial.

Assim, a responsabilidade que ora nos referimos irá alcançar as pessoas que praticam os atos de gestão da sociedade empresária, deixando de alcançar os sócios que, a despeito de terem participação no capital social, não têm poderes para praticar atos em nome da sociedade, razão pela qual apenas serão responsabilizados mediante aplicação das normas societárias, mas não em decorrência da prática de ilícitos tipificados no artigo em comento. Disto decorre que os administradores apenas serão responsabilizados pelos atos praticados durante seu período de gestão.

A incidência da norma jurídica de responsabilidade tributária apenas sobre as pessoas que possuem possibilidade de praticar atos em nome da sociedade decorre da natureza sancionatória desta norma, a qual apenas poderá atingir as pessoas que tinham a intenção de praticar o ilícito, no caso o ato com excesso de poder, com infração à lei, contrato ou estatuto social. Desta constatação decorre a necessidade da presença do elemento dolo nos atos praticados conforme disposto no *caput* do artigo 135, sob pena de fatos lícitos ou culposos ensejarem a desconsideração da separação patrimonial, a qual prestigia o princípio da propriedade e da livre iniciativa constitucionalmente assegurados.

¹⁵ *Ibidem*, p. 101-102.

Ou seja, deve-se provar a intenção do agente em obter o resultado alcançado mediante ato ilícito.

É a partir desse prisma que a responsabilidade prevista no artigo 135 deve ser interpretada. Caso contrário, a intervenção no patrimônio particular e na liberdade do administrador será injurídica e totalmente incompatível com as garantias que a Constituição defere a todos, a título de direitos fundamentais¹⁶.

Esse também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. SÓCIO-GERENTE E/OU DIRETOR DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. RESPONSABILIDADE PESSOAL PELO NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTOS. ART. 135, CTN. DOLO. COMPROVAÇÃO IMPRESCINDÍVEL. 1. A responsabilidade do gerente ou diretor da pessoa jurídica de direito privado, pelo não-pagamento de tributo no prazo estipulado, decorre da atuação dolosa que deve ser cabalmente provada. 2. Recurso especial conhecido, porém, improvido (STJ, 2ª Turma, REsp 174532/PR, relator Ministro Francisco Peçanha Martins, DJ 27/06/2000).

Outra observação a ser feita refere-se à necessidade de que o ato ilícito praticado pelo administrador seja anterior ao nascimento da obrigação tributária, ou seja, a constituição da obrigação tributária deverá decorrer do ilícito praticado pelo responsável. Assim, dado que o administrador praticou ato doloso com excesso de poderes, infração à lei, contrato ou estatuto social, do qual resultou conduta compatível com materialidade prevista em alguma regra-matriz de incidência tributária (hipótese norma jurídica de responsabilidade), a obrigação tributária decorrente desta ocorrência típica deverá ser exigida do responsável (consequente norma jurídica de responsabilidade), no caso, do administrador.

Importante observação feita por Maria Rita Ferragut, no sentido de que esta previsão não se confunde com a proibição prevista no artigo 3º do Código Tributário Nacional, pois

A infração não diz respeito ao fato jurídico tributário, que é sempre lícito, mas à decisão da sua prática, contrária aos objetivos sociais

¹⁶ *Ibidem*, p. 121.

contemplados no contrato social ou estatuto, à competência pessoal para a tomada de decisões, e, ainda, aos limites fixados em lei¹⁷.

Com essas considerações, torna-se possível averiguar se determinada ocorrência fática permite a incidência da norma de responsabilidade tributária ou não. Como exemplo, tem-se a falta de pagamento de tributo, questão objeto de debates e hoje já pacificada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a qual culminou na edição da súmula 430 no seguinte teor:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente (STJ, 1º Seção, DJ 24/03/2010; DJe 13/05/2010)

O entendimento sumulado amolda-se às nossas premissas na medida em que a conduta do não pagamento é posterior ao nascimento da obrigação tributária, enquanto que a incidência da responsabilidade pessoal de que tratamos apenas ocorrerá quando o nascimento da obrigação tributária estiver relacionado com a prática do ato ilícito, e não o contrário. E mais, o ato praticado, além de ser doloso, deverá estar tipificado pela lei. E não há nenhuma disposição que considere a inadimplência hipótese capaz de desencadear a responsabilidade de terceiros. Assim, a inadimplência apenas ensejará a responsabilidade dos sócios e dos administradores se, além da falta do pagamento, ficar comprovada a prática de alguma das condutas tipificadas pelo Código Tributário Nacional.

Outra hipótese objeto de divergências refere-se à dissolução irregular da sociedade. A jurisprudência é pacífica no sentido de que se a sociedade for dissolvida irregularmente, ou seja, sem observância dos procedimentos estabelecidos em lei para tanto, a execução deverá ser redirecionada contra os sócios-gerentes, aqui denominados administradores, com fundamento no art. 135, III do Código Tributário Nacional.

TRIBUTÁRIO E EXECUÇÃO FISCAL. ART. 535 DO CPC. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO INDICADO NA CDA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. ORIENTAÇÃO CONSOLIDADA PELA EG. PRIMEIRA SEÇÃO NO JULGAMENTO DO RECURSO REPETITIVO 1.104.900/ES. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA. 1. (...) 5. A existência de indícios que atestem o provável encerramento irregular das atividades da empresa autoriza o redirecionamento do executivo fiscal contra os sócios-gerentes. 6. Se consta dos autos certidão de oficial de justiça atestando que a empresa

¹⁷ *Ibidem*, p. 122.

não mais funciona no endereço consignado no contrato social sem indicar nova localização, pode-se presumir que ela foi irregularmente dissolvida. Precedentes. 7. Recurso especial conhecido em parte e provido.

Concordamos em parte com o entendimento da jurisprudência, pelos seguintes motivos: sendo hipótese de dissolução irregular, este fato ensejará a responsabilização de sócios, gerentes ou não, de sociedades com responsabilidade ilimitada, pela aplicação do artigo 134, VII; se a responsabilização recair sobre administradores, sejam eles sócios ou não, o fato da dissolução irregular, que configura infração à lei, ensejará a responsabilidade desses terceiros se for realizada com o intuito da sociedade empresária realizar eventos descritos na hipótese de RMIT, na medida em que para que essa norma jurídica de responsabilidade incida, necessário seja a constituição da obrigação tributária decorrente do fato ilícito praticado. Nesses casos de dissolução irregular das sociedades entendemos pela responsabilização subsidiária dos sócios de sociedades ilimitadas, mediante aplicação do art. 134, VII -, e pela responsabilização pessoal dos administradores das pessoas jurídicas de direito privado se observados, cumulativamente, os demais requisitos para incidência da norma prevista no artigo 135, III.

E mais, não basta a simples alegação em sede de execução fiscal de que os administradores praticaram os atos previstos na hipótese da norma de responsabilidade, mas imprescindível que o fato jurídico da responsabilidade tributária seja constituído, através de linguagem competente. A constituição de desse fato deverá ser feita em processo administrativo, no qual será conferida oportunidade de defesa aos terceiros responsáveis.

Apesar de Hugo de Brito Machado entender que na hipótese em comento a responsabilidade é solidária, e não pessoal, o autor partilha do mesmo entendimento quanto à necessidade da Fazenda produzir prova “já no processo administrativo de constituição do crédito, de que o mesmo corresponde a obrigação tributária decorrente de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e assim incluir o nome do responsável na Certidão da Dívida Ativa que serve como título executivo”¹⁸.

¹⁸ Hugo de Brito Machado, *Redirecionamento da Execução Fiscal e Prescrição*. In: RDDT nº 181, p. 76.

Aliás, a jurisprudência, ao reconhecer a necessidade do dolo na conduta a ensejar a responsabilidade, também reconhece a possibilidade de redirecionamento da execução aos sócios e administradores apenas se ficar comprovado que os terceiros responsáveis agiram com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto.

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL. ART. 544 DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA. ART. 174 DO CTN. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1.101.708/SP, DJ 23//03/2009. JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. 1. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. Precedentes da Corte: ERESP 174.532/PR, Rel. Min. José Delgado, DJ 20/08/2001; REsp 513.555/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 06/10/2003; AgRg no Ag 613.619/MG, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 20.06.2005; REsp 228.030/PR, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.06.2005. 2. O redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei n.º 6.830/80 que, além de referir-se ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se com as hipóteses previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. Precedentes: REsp 205887, Rel. DJ 01.08.2005; REsp 736030, DJ 20.06.2005; AgRg no REsp 445658, DJ 16.05.2005; AgRg no Ag 541255, DJ 11.04.2005. 3. Desta sorte, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, decorridos mais de 05 (cinco) anos após a citação da empresa, ocorre a prescrição intercorrente inclusive para os sócios. 4. In casu, verifica-se que a executada principal foi citada em 23.06.1998 e a citação do sócio ocorreu em 15/09/2003. Evidencia-se, portanto, a ocorrência da prescrição. (...) (STJ, Primeira Turma, AgRg no Ag 1157069/SP, Relator Ministro Luiz Fux, DJ 18/02/2010, DJe 05/03/2010).

Discordamos em parte com a decisão supra transcrita, mais precisamente no que tange à possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra sócios e administradores sem que seus respectivos nomes constem da Certidão de Dívida Ativa, o que será estudado no próximo capítulo.

A parte da doutrina que entende que a responsabilidade nessas hipóteses é solidária, justifica-se no fato de que se assim não fosse as empresas se utilizariam de interpostas pessoas sem bens pessoais com a finalidade de eximirem-se do cumprimento da obrigação tributária e, conseqüentemente, burlar o Fisco. Maria Rita Ferragut rebate essa crítica:

Ora, em que pese a razoabilidade dessa preocupação, o fato é que, se provada a simulação da responsabilidade pessoal do responsável, o Fisco terá o dever-poder de incluir ou de solicitar a inclusão da sociedade no pólo passivo da relação. Considerar a responsabilidade como sendo pessoal não implica, de forma alguma, defender uma interpretação que esteja em desacordo com o interesse público, com a igualdade, com a legalidade e que, finalmente, incentive o ilícito¹⁹.

Se os atos constantes do artigo 135 forem praticados com o único propósito de eximir a sociedade empresária do pagamento da obrigação tributária, teremos a figura da simulação, hipótese excepcional que autoriza a desconsideração do negócio jurídico e faz com que a cobrança do crédito tributário seja feita em face da sociedade empresária, consoante estabelece o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Nesse viés, tem-se a distinção feita pela doutrina entre evasão fiscal e elisão, considerando esta lícita e aquela ilícita, mediante utilização do fato temporal para distinguir uma de outra. Nessa concepção, tem-se evasão como prática verificada após nascimento da obrigação tributária com o intuito de furta-se ao pagamento do crédito tributário; e elisão como a prática verificada com intuito de impedir seja a relação jurídico-tributária constituída, ou seja, evita-se a ocorrência típica, razão pela qual é considerada lícita. No entanto, concordamos com Marcelo Hermes Huck ao afirmar que

Essa distinção cronológica, ainda que bem concebida, não responde a todas as hipóteses de elisão e evasão, pois são freqüentes os casos nitidamente evasivos detectados antes da ocorrência do fato gerador. A fraude à lei, de forma genérica, está incluída nas hipóteses de evasão, e sua prática consiste em evitar ardilosa, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador do tributo²⁰.

¹⁹ *Op. cit.*, p. 119.

²⁰ *Apud* Leandro Paulsen, *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*, p. 892.

O entendimento esposado merece guarida ao passo que se a empresa vier a simular prática dolosa por parte de administrador de conduta com excesso de poderes, infração da lei, estatuto ou contrato social, ainda que antes da realização do evento descrito na hipótese de regra-matriz de incidência tributária, não poderá ser considerada prática lícita, porquanto resultante de simulação, a qual visa conferir ao negócio jurídico, no caso, o exercício dos atos de gestão de sociedade empresária através de administrador, aparência não condizente com a verdade real. Considera-se a real intenção dos agentes, protegendo-se, desse modo, a boa-fé dos terceiros envolvidos, dentre eles o Fisco, consoante proteção conferida pelo artigo 167 do Código Civil.

Poderá o Fisco, portanto, demonstrar a simulação do negócio jurídico com o intuito de fraudar a lei tributária, caso em que o negócio será desconsiderado e a obrigação tributária será constituída em face da sociedade empresária. Deste modo, não há razão para considerar solidária a responsabilidade instituída pelo *caput* do artigo 135 do CTN apenas na tentativa de evitar fraudes contra Fisco, desprezando-se o teor do dispositivo e sua significação em conformidade com o ordenamento jurídico. Nessas hipóteses caberá ao Fisco requerer a desconsideração do negócio jurídico praticado.

Por fim, salientamos que a apontada responsabilidade não recairá apenas sobre os administradores, mas também sobre o partícipe ou o mandante da uma das condutas elencadas no *caput* do artigo 135 do CTN. Superada essa fase de verificação da conduta prevista na hipótese da norma jurídica de responsabilidade tributária, passemos à análise da forma como a cobrança desses créditos tributários poderá ser feita em relação aos responsáveis tributários.

5. DA INCLUSÃO DOS RESPONSÁVEIS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

Analisamos no capítulo anterior o fato jurídico que dará ensejo à responsabilização subsidiária dos sócios e à responsabilização pessoal dos administradores. Nesse momento, iremos estudar quais são os procedimentos que deverão ser observados pelo Fisco para que ele possa imiscuir-se nos bens dos sócios e administradores com o fim de satisfazer a obrigação tributária não cumprida.

Se constituída determinada obrigação tributária, cujo contribuinte é uma sociedade empresária, que não a cumpre espontaneamente, o sujeito ativo dessa obrigação terá como instrumento à satisfação de seu direito a ação de execução fiscal. No entanto, assim como nas demais ações de execução, o pedido deverá estar fundamentado em título executivo extrajudicial, que, no caso, será a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente ao crédito inscrito na forma da lei, conforme previsão do artigo 585, VII do Código de Processo Civil.

5.1. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

Antes de adentrarmos no estudo dos requisitos da certidão de dívida ativa e os efeitos da ausência destes requisitos, verifiquemos o conceito de certidão trazido por Bernardo Ribeiro de Moraes em seu livro acerca da dívida ativa.

Como toda certidão, a certidão de dívida ativa é um documento revestido de formalidades legais, que tem por conteúdo uma certificação, isto é, um ato de certificar, vocábulo que vem do latim (*certificare: certus, certo; facere, fazer*), possuindo o sentido de dar por certo alguma coisa, de assegurar a verdade de uma fato, de dar fé ou declarar verdadeiro. A certidão de dívida ativa, acima de tudo, é um documento legal em que se assegura a verdade de um fato. (pg. 91).

A certidão de dívida ativa deverá, portanto, referir-se ao crédito tributário inscrito na dívida ativa pelos Procuradores da Fazenda. A inscrição em dívida ativa, por sua vez, configura verdadeiro ato de controle da legalidade da obrigação tributária constituída, para que não seja inscrito em dívida ativa créditos fadados à extinção em futura ação de execução fiscal, o que significaria dispêndio de verbas públicas na execução de créditos tributários indevidos. Ademais, relacione-se a competência da autoridade administrativa para efetuar o lançamento – norma individual e concreta – tendente a constituir o crédito tributário (a regra-matriz de incidência tributária assim como demais normas jurídicas não incidem automática e infalivelmente ao evento) ou do próprio contribuinte efetuar auto-lançamento nos casos determinados em lei, donde se extrai que a inscrição da dívida ativa deverá estar adstrita aos termos do lançamento ou auto-lançamento, haja vista que os

Procuradores da Fazenda não são competentes para efetuar a constituição do crédito tributário, mas tão somente para inscrever em dívida ativa créditos tributários já formalizados, com o fim de constituir título necessário à execução do crédito. Esse também é o entendimento de Juliana Furtado Costa:

Assim, se após esse controle de legalidade, constatar a regularidade da constituição do crédito, inscreverá em dívida ativa, caso contrário extinguirá o crédito, pois não poderá modificar os requisitos e elementos do crédito constituído, por faltar-lhe competência para tanto. (...) Isto porque, eventuais alterações relativas ao próprio fato jurídico tributário e à legislação a ele aplicável configuraria transferência de atribuições não permitida pela lei. Afinal, a constituição do crédito tributário e sua inscrição em dívida ativa são atos administrativos que não se confundem²¹.

Apesar da certidão de dívida ativa ser título executivo extrajudicial previsto no Código de Processo Civil, é o Código Tributário Nacional que estabelece quais são os requisitos que a certidão de dívida ativa deverá conter para que seja dotada da presunção de liquidez e certeza.

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

- I – o nome do devedor e, sendo o 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 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.

Para o presente estudo, iremos nos focar apenas no requisito previsto no inciso I do artigo supra transcrito, o qual determina que a inscrição da dívida ativa deverá indicar obrigatoriamente “o nome do devedor e, sendo o caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros”. Diante do termo empregado pelo enunciado no sentido de que “e, sendo o caso, o dos co-responsáveis”,

²¹ Juliana Furtado Costa, *Retificação de Certidão de Dívida Ativa*, In: VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual, p. 524.

consideramos que quando ocorrida algumas das hipóteses previstas em lei para a aplicação da responsabilidade tributária, os nomes desses responsáveis deverão ser indicados na certidão de dívida ativa, não sendo mera faculdade dos procuradores indicá-los ou não.

Isso porque, a sujeição passiva é elemento integrante da relação jurídico-tributária constituída pela autoridade administrativa competente. Portanto, se o responsável não estiver descrito no título executivo como devedor da obrigação tributária e nem for o sucessor do contribuinte indicado na CDA, a execução direcionada contra eles estará eivada de ilegitimidade passiva, pois não estarão legitimados a sofrer as conseqüências dos atos executivos decorrentes da instauração da ação de execução fiscal.

Ademais, a relação de direito material não se confunde com a relação de direito processual. Ainda que hipoteticamente prevista a possibilidade dos sócios e administradores se tornarem responsáveis subsidiária ou pessoalmente, e mesmo que essa responsabilidade venha a ser apurada mediante processo administrativo, não poderão sofrer os efeitos da execução se não houver título que fundamente esse dever jurídico. E isso se dá pelo fato do artigo 580 do Código de Processo Civil estabelecer que “a execução pode ser instaurada caso o devedor não satisfaça a obrigação certa, líquida e exigível, consubstanciada em título executivo”.

A relação de direito material é representada, portanto, por todos aqueles que figuram no título executivo, enquanto que a relação de direito processual comporta os sujeitos indicados como parte na execução fiscal. Não estando os responsáveis legitimados na relação de direito material, nem sendo os sucessores destes, apesar de integrarem a relação jurídica processual após sua citação, não poderão sofrer os efeitos da coisa julgada, devendo ser excluídos da lide previamente. Ressalte-se que não há a necessidade de que todos os indicados no título executivo sejam partes na ação executiva, o que ocorre nas hipóteses de responsabilidade solidária em que, não obstante sejam vários os devedores indicados no título executivo, o credor propõe ação em face apenas de alguns deles.

A jurisprudência, apesar de reconhecer a distinção entre essas duas relações – material e processual –, confere a possibilidade do redirecionamento da execução aos sócios e administradores ainda que não constem como devedores na Certidão de Dívida Ativa.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ÔNUS DA PROVA. DISTINÇÕES. 1. Na imputação de responsabilidade do sócio pelas dívidas tributárias da sociedade, cumpre distinguir a relação de direito material da relação processual. As hipóteses de responsabilidade do sócio são disciplinadas pelo direito material, sendo firme a jurisprudência do STJ no sentido de que, sob esse aspecto, a dissolução irregular da sociedade acarreta essa responsabilidade, nos termos do art. 134, VII e 135 do CTN (v.g.: EResp 174.532, 1ª Seção, Min. José Delgado, DJ de 18.06.01; EResp 852.437, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 03.11.08; EResp 716.412, 1ª Seção, Min. Herman Benjamin, DJ de 22.09.08). 2. Sob o aspecto processual, mesmo não constando o nome do responsável tributário na certidão de dívida ativa, é possível, mesmo assim, sua indicação como legitimado passivo na execução (CPC, art. 568, V), cabendo à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das hipóteses da responsabilidade subsidiária previstas no direito material. A prova definitiva dos fatos que configuram essa responsabilidade será promovida no âmbito dos embargos à execução (REsp 900.371, 1ª Turma, DJ 02.06.08; REsp 977.082, 2ª Turma, DJ de 30.05.08), observados os critérios próprios de distribuição do ônus probatório (REsp 702.232, Min. Castro Meira, DJ de 26.09.05). 3. (...) (STJ, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, REsp 1096444/SP, DJ 19/03/2009; DJe 30/03/2009).

Não nos filiamos ao entendimento supra, nem com a corrente doutrinária nesse sentido, que permite o redirecionamento da execução fiscal aos sócios “desde que eles sejam *citados* em nome próprio para *se defender* da alegação de que o caso comporta a desconsideração da personalidade jurídica e que, por isto, seus bens pessoais deverão ficar sujeitos à execução”²². Isso porque, a despeito da previsão das normas processuais constantes do Código de Processo Civil, dentre as quais está a possibilidade do responsável ser sujeito passivo ainda que não indicado no título executivo, em sede de execução fiscal essa possibilidade deve ser observada em cotejo com as normas jurídicas de responsabilidade tributária e com os requisitos de regularidade da Certidão de Dívida Ativa, ambos previstos no Código Tributário Nacional.

Essa é a conclusão de Maria Rita Ferragut:

Os requisitos da CDA e a sujeição passiva são matérias diversas, mas nem por isso a opção do intérprete pelo CPC bastaria para resolver a questão objeto de nossa reflexão. Se a interpretação sistemática requer a análise de todos os enunciados que compõem o direito

²² Cassio Scarpinella Bueno, *Curso Sistematizado de Direito Processual Civil: Tutela Jurisdicional Executiva*, p. 217.

positivo para os fins de solucionar o conflito existente; se o CPC indica quem poderá ser sujeito passivo na execução; e se o CTN e a LEF prescrevem a necessidade da correta indicação na CDA dos devedores e responsáveis, conclui-se que, com base no CPC, o responsável poderá ser sujeito passivo independente de seu nome constar da CDA, mas, para que o responsável submeta-se de forma legal aos efeitos da coisa julgada, deverão ser obedecidos os requisitos do CTN e da LEF²³.

E, da análise do artigo 204 do Código Tributário Nacional extrai-se que se a Certidão de Dívida Ativa gozará da presunção de certeza e liquidez e terá o efeito de prova pré-constituída se a dívida for regularmente inscrita. Assim, se a CDA não contiver todos os requisitos exigidos pelo artigo 202 deste mesmo suporte físico, não estará regularmente inscrita, o que ensejará a nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, posto que não estará apta a fundamentar a ação de execução fiscal contra os sócios e administradores.

Mencionemos os estudos de Betina Treiger Gruppenmacher, o qual coaduna-se com todas as premissas até então adotadas nesse trabalho:

A dívida ativa regularmente inscrita é aquela a que se chegou após regular processo administrativo fiscal e “regular processo administrativo fiscal” é aquele que observou o devido processo legal administrativo e o direito ao contraditório²⁴.

Ou seja, ainda que os nomes dos sócios e administradores constem da Certidão de Dívida Ativa, a defesa apenas deverá ser feita por meio de embargos à execução se o título executivo foi lavrado com a anterior demonstração de apuração da responsabilidade, caso contrário, os terceiros responsáveis deverão ser excluídos do pólo passivo da execução.

Outro fato que reforça nosso entendimento consubstancia na circunstância de que se os nomes dos sócios e administradores não forem incluídos na CDA, após procedimento administrativo de apuração da responsabilidade, adotar-se-á o procedimento do redirecionamento da execução da fiscal, em que, para que a execução desses terceiros seja possível, deverá ser demonstrado e provado no bojo da execução

²³ *Op. cit.*, p. 171.

²⁴ Betina Treiger Gruppenmacher, Responsabilidade Tributária do sócio e do administrador – nova sistemática. In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 14º volume, p. 41.

fiscal a prática dos atos previstos nos artigos 134 e 135 do CTN, procedimento incompatível com uma ação de execução.

5.2. INCLUSÃO DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

Verificada a necessidade dos nomes dos terceiros responsáveis constarem da Certidão de Dívida Ativa para que possam ser legitimamente executados, iremos analisar o procedimento que entendemos adequado seja observado para a inclusão dessas pessoas no título executivo em cotejo.

Para que a responsabilização dos sócios e administradores seja possível, necessária a incidência de duas normas jurídicas: a regra-matriz de incidência tributária e a norma jurídica de responsabilidade tributária. Realizada a incidência da primeira, a obrigação tributária constituída poderá ser exigida do responsável se também constituída a obrigação de responsabilidade, ocasião em que, não cumprida espontaneamente a obrigação tributária, os nomes dos responsáveis serão incluídos na CDA para a realização da execução forçada em face deles.

Se, no entanto, o nome do responsável não estiver indicado na CDA, o procedimento a ser adotado dependerá da existência ou não de prévia apuração de sua responsabilidade mediante processo administrativo. Sendo positiva a apuração, ou seja, o Fisco instaurou procedimento administrativo e verificou a responsabilidade dos terceiros, a CDA deverá ser substituída por outra em que constem os sócios e administradores na qualidade de responsáveis pela dívida, até decisão de primeira instância, conforme preceitua o artigo 203 do CTN. Mas, se por outro lado, o Fisco tenta redirecionar a execução fiscal contra os sócios e administradores, sem lastro em prova alguma, ou seja, por mera presunção de sua responsabilidade, os assim executados deverão ser excluídos do pólo passivo por ilegitimidade de parte, pois “se a CDA foi lavrada sem a contundente demonstração da responsabilidade do sócio e do administrador, não se reveste a mesma de liquidez e certeza”²⁵.

Dissemos na primeira hipótese que a CDA deverá ser substituída na medida em que será necessário acrescentar novo elemento à inscrição em dívida ativa, no caso o

²⁵ *Ibidem*, p. 40.

responsável, proporcionando ao sujeito passivo novo prazo de defesa. Difere-se, pois, da emenda, utilizada nos casos em que há mera falha na certificação da dívida inscrita, “destinadas a restabelecer a identidade textual entre a inscrição da dívida que foi efetuada e a respectiva certidão”²⁶.

Adotadas as premissas no início desse trabalho de que as normas jurídicas de responsabilidade tributária, assim como as demais normas jurídicas em sentido estrito, são dotadas de estrutura lógico-condicional; de que a norma jurídica de responsabilidade tributária é norma jurídica diversa da regra-matriz de incidência; e de que há a necessidade de um ato humano responsável pela aplicação da norma jurídica ao evento ocorrido para que surtam as devidas conseqüências jurídicas, temos que para que a relação jurídica de responsabilidade tributária produza os efeitos jurídicos desejados será necessário converter em linguagem competente o fato descrito na hipótese dessa norma jurídica de responsabilidade tributária. É necessária a verificação e constituição do ato doloso praticado pelos sócios e administradores com excesso de poderes, infração à lei, contrato ou estatuto social.

Esse é o procedimento que se verifica, aliás, com o crédito tributário, decorrente da aplicação da regra-matriz de incidência tributária através do ato de lançamento, instrumento através do qual insere-se no ordenamento jurídico, mediante norma individual e concreta, a hipótese de incidência ocorrida no mundo dos fatos.

Segundo Clélio Chiesa:

Como ocorre com o lançamento tributário, que se exige a prática de ato destinado a formalizar o crédito tributário, constituindo-o para o mundo jurídico, conferindo-lhe existência, o mesmo deve ocorrer com a constituição da responsabilidade do administrador. Não basta simplesmente, como comumente ocorre, a existência de um campo no auto de infração denominado de “corresponsáveis” e ser ali realizada a inserção dos supostos responsáveis com a indicação do dispositivo legal. É preciso mais. É necessário que o ato de constituição da responsabilidade do administrador, como exigido para todo e qualquer ato administrativo, seja revestido das formalidades pertinentes, dentre as quais se encontra a imprescindível indicação do acontecimento que desencadeou a prática do ato administrativo (motivo do ato), bem como a sua fundamentação²⁷.

²⁶ Bernardo Ribeiro de Moraes, *Dívida Ativa*, 100.

²⁷ Clélio Chiesa, *Responsabilidade Tributária do Sócio e Administrador – Caracterização e Procedimento para sua Constituição – Nome Constante da CDA – Cabimento ou não de Exceção de*

E para a constituição dessa responsabilidade, imprescindível a instauração de processo administrativo em que se garanta ao suposto responsável tributário a ampla defesa e o direito ao devido processo legal garantidos constitucionalmente. Durante o processo administrativo tendente a apurar a responsabilidade poderão ser produzidas provas e oferecida defesa como forma de reconstituir o evento ocorrido, dado que este perde-se no tempo e ficam apenas suas marcas.

Obviamente, a enunciação do fato jurídico posto no antecedente da norma individual e concreta precisa realizar-se em conformidade com as regras do sistema, observando forma e conteúdos normativamente previstos. Os princípios da legalidade e da tipicidade na esfera da tributação, por exemplo, exigem que as relações obrigacionais e sancionatórias sejam desencadeadas apenas se efetivamente verificados os fatos conotativamente descritos nas correspondentes hipóteses normativas, razão pela qual se faz imprescindível que tanto os atos de lançamento e de aplicação de penalidades como as decisões proferidas no curso de processos administrativos tributários sejam pautados em provas.

É mediante a linguagem das provas que se alcança a verdade lógica, [...] pois, “para que o fato jurídico tributário seja considerado verdadeiro para o direito, não se requer a certeza de que o relato corresponda fielmente ao evento, mas a certeza de que o enunciado descritivo foi elaborado de acordo com as regras do sistema, submeteu-se às provas e resistiu à refutação”. Apenas se presentes as provas em direito admitidas, ter-se-á por ocorrido o fato jurídico ou o ilícito tributário, posto que, como assevera Eurico Marcos Diniz de Santi, “fato jurídico é fato juridicamente provado”²⁸.

Assim, mediante provas demonstra-se a prática dolosa dos atos e a sua autoria, uma vez que a responsabilidade pessoal não poderá ultrapassar a pessoa do infrator, dado constituir-se norma de caráter sancionatório. A ausência de procedimento administrativo com esta finalidade ensejará o afastamento da presunção de liquidez e certeza da CDA, pois o Fisco não poderá executar o administrador sem que antes comprove a realização de fato que autorize esse redirecionamento.

Pré-executividade – uma Reflexão sobre o Entendimento do STJ. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 14º volume*, p. 54.

²⁸ Fabiana del Padre Tomé, *A Prova no Direito Tributário*, 286.

Foi nesse contexto que a Procuradoria da Fazenda Nacional editou a Portaria PGFN nº 180/2010, ao prescrever em seu artigo 2º que “a inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: I – excesso de poderes; II – infração à lei; III - Infração ao contrato social ou estatuto; IV – dissolução irregular da pessoa jurídica”.

No entanto, apesar do artigo 13 da Lei 8620/1993 ter sido revogado pela Lei 11.941/2009, a citada portaria manteve os efeitos do revogado enunciado, conforme se depreende de seu artigo 3º, no qual mantém a responsabilidade solidária dos sócios de sociedades ilimitadas em relação aos débitos para com o INSS decorrente de fatos geradores praticados até entrada em vigor da lei 11.941/2009, independentemente da comprovação de quaisquer atos indicados pelo artigo 2º.

Consideramos inaplicável esse artigo 3º assim como consideramos inaplicável o revogado artigo 13 da Lei 8620/1993, haja vista que a responsabilidade tributária é matéria que deve ser regulada através de lei complementar, razão pela qual lei ordinária não poderá ampliar as hipóteses de responsabilidade prescritas pelo Código Tributário Nacional. Nesse sentido a jurisprudência:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REVOGAÇÃO DO ARTIGO 13 DA LEI Nº 8.620/93 PELA LEI Nº 11.941/2009. NOME DO SÓCIO CONSTANTE DA CDA. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS. POSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO FIRMADO SOB A ÉGIDE DOS RECURSOS REPETITIVOS (ARTIGO 543-C DO CPC). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. 1. Conquanto tenha a Seguridade Social disciplina própria, reconhecida a natureza tributária da sua contribuição, a regra da solidariedade dos sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada (artigo 13, caput, da Lei nº 8.620/93), há de ser interpretada em consonância com aquelas outras dos artigos 135, inciso III, do Código Tributário Nacional e 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal. Revogação do artigo 13 da Lei nº 8.620/83 pelo artigo 79, inciso VII, da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. 2. A Egrégia Primeira Seção, no julgamento do REsp nº 1.104.900/ES, da relatoria da Ministra Denise Arruda, publicado no DJe de 1º/4/2009, sob o regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução nº 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça (recursos repetitivos), ratificou o posicionamento desta Corte Superior de Justiça no sentido de que é possível o redirecionamento da execução fiscal de maneira a atingir o sócio da empresa executada, desde que o seu nome conste da CDA, sendo que, para se eximir da responsabilidade tributária, incumbe ao sócio o ônus da prova de que

não restou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional (excesso de mandato, infringência à lei ou ao contrato social). 3. Reconhecida no acórdão recorrido, com amparo nos elementos de prova, a ocorrência dos pressupostos necessários à desconsideração da personalidade jurídica, a alegação em sentido contrário, a motivar insurgência especial, requisita necessário reexame dos aspectos fácticos da causa, hipótese que é vedada em sede de recurso especial, a teor do enunciado nº 7 do Superior Tribunal de Justiça. 4. Agravo regimental improvido. (STJ, Primeira Turma, AgRg no REsp 1090001, Relator Ministro Hamilton Carvalhido, DJ 15/12/2009).

Apesar da necessidade de constituição do fato jurídico de responsabilidade tributária, o que se vê atualmente é o redirecionamento da execução contra os sócios e administradores sem a demonstração da prática de atos dolosos com excesso de poderes, infração à lei, contrato ou estatuto social, quando o Fisco não encontra bens da sociedade empresária suficientes à satisfação do crédito. No entanto, Leandro Paulsen nos relatou, em seu livro *Constituição e Código Tributário Nacional comentado*, ter verificado a existência de Termo de Responsabilidade Tributária lavrado por dois auditores fiscais no ano de 2000. Vejamos:

Tendo em conta que não se trata de responsabilidade solidária ou por sucessão, em que a dívida simplesmente pode ser exigida do responsável, mas que se cuida, isso sim, de responsabilidade pessoal decorrente da prática de ilícito, impende que seja apurada não apenas a ocorrência do fato gerador, mas o próprio ilícito que faz com que o débito possa ser exigido do terceiro. Ou seja, o ilícito de que decorre a responsabilidade pessoal tem de ser devidamente apurado administrativamente, oportunizando-se aos responsáveis o direito de defesa já na esfera administrativa. Assim, embora ainda não seja a praxe da administração tributária, deveria nos autos do processo administrativo instaurado contra a empresa, verificada a responsabilidade dos diretores, ser lavrado Termo de Verificação Fiscal e de Responsabilidade Tributária, apontando que foi constatada a prática de ilícitos que têm por consequência a responsabilização pessoal dos diretores pelos tributos devidos pela empresa, dando-se ciência da constituição do crédito tributário originário das infrações descritas no termo não apenas à pessoa jurídica, mas a cada um dos responsáveis. Já tivemos oportunidade, quando julgamento da MAS 2004.70.00.000006-8/PR, de compulsar processo administrativo que o instruída, em que constava Termo de Verificação Fiscal e de Responsabilidade Tributária, assegurando regularidade formal para cobrança dos débitos dos terceiros responsáveis, lavrado em outubro

de 2000 pelos Auditores Fiscais Milton Vidotti Martinez e Aquira Azuma, da Delegacia da Receita Federal em Curitiba²⁹.

Passados tantos anos, a jurisprudência começa a sinalizar na direção de que há necessidade de prévia constituição do fato responsável tributária antes de incluir sócios e administradores na certidão de dívida ativa, apesar de admitir o redirecionamento da execução quando o nome dos sócios estiver incluído na CDA, ainda que ausente procedimento administrativo de apuração da responsabilidade.

REDIRECIONAMENTO – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE – ART. 135 DO CTN – CDA – PRESUNÇÃO *JURIS TANTUM* DE LIQUIDEZ E CERTEZA – ÔNUS DA PROVA. 1. O sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e existia prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. 2. A primeira Seção, no julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Ministro Castro Meira, assentou entendimento segundo o qual: se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, o ônus da prova também compete ao sócio, em face da presunção *juris tantum* de liquidez e certeza da referida certidão (STJ, Segunda Turma, AgRg no REsp 736.807/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, DJ 12/06/2007).

Ressalte-se que nessas hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros, a constituição do fato jurídico da responsabilidade tributária deverá ocorrer no mesmo prazo conferido pela lei para a constituição do fato jurídico tributário, na medida em que a obrigação tributária, conforme demonstrado nos tópicos anteriores, é decorrente dos atos ilícitos praticados pelos sócios e administradores.

Crédito tributário é conceito relacional. Constituir o crédito não significa apenas apurar o *quantum* devido, mas indicar os sujeitos credor e devedor da relação jurídica. Alterando-se qualquer um dos pólos dessa relação – em que pese o valor da dívida permanecer o mesmo – teremos outro crédito³⁰.

²⁹ *Op. cit.*, p. 949.

³⁰ Maria Rita Ferragut, *op. cit.*, 174-175.

Não iremos nos deter em qual é a data de início da contagem do prazo decadencial de 5 anos para a constituição do crédito tributário em face dos responsáveis de acordo com cada tipo de lançamento, sob pena de desviarmos o foco de nosso estudo. No entanto, apenas fique registrado que o prazo decadencial nessas hipóteses coincidirá com o prazo decadencial de constituição do crédito tributário.

Portanto, para que os responsáveis tributários possam ser legitimamente executados, necessário que haja prévia constituição da responsabilidade, desde que dentro prazo assinalado pela lei, ainda que seu nome deixe de figurar na CDA, ocasião em que será admitida a substituição do título executivo até decisão de primeira instância.

O que não se pode admitir é a possibilidade do redirecionamento da execução contra sócios que, apesar de estarem indicados na CDA, não tiveram sua responsabilidade previamente constituída, por ser inadmissível a exigência de produção de prova negativa pelos terceiros responsáveis.

6. DAS POSSIBILIDADES DE DEFESA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES

Verificamos no tópico acima a necessidade de inclusão dos terceiros responsáveis na Certidão de Dívida Ativa. No entanto, caso o procedimento adequado não seja observado os terceiros responsáveis poderão apresentar defesa, cuja espécie dependerá da análise de cada caso.

Temos as seguintes possibilidades: 1) Nome dos responsáveis tributários constante da CDA em que 1.a) tenha sido apurada a responsabilidade tributária em procedimento administrativo e 1.b) que a responsabilidade tributária não tenha sido devidamente apurada em procedimento administrativo. 2) Nome dos responsáveis não constante da CDA em que 2.a) tenha sido apurada a responsabilidade tributária em procedimento administrativo e 2.b) que a responsabilidade tributária não tenha sido devidamente apurada em procedimento administrativo.

Comentemos a defesa a ser desenvolvida pelo responsável em cada uma dessas quatro situações.

Na primeira situação, em que o nome do responsável consta da CDA e fora devidamente observado procedimento administrativo para apurar sua responsabilidade, procedimento este que reputamos o mais adequado face às normas até então analisadas, o responsável poderá apresentar defesa em sede de embargos à execução. Isso porque, havendo processo administrativo no qual ficou demonstrada a prática de ato ilícito, será necessária a produção de provas com o intuito de alegar fato que modifique ou extinga o direito apresentado pelo Fisco, apenas cabível em sede de embargos à execução.

Se por outro lado não houver prévio procedimento administrativo no qual apurase a responsabilidade dos sócios e administradores, entendemos possível a alegação de sua ilegitimidade passiva em sede de exceção de pré-executividade, na medida em que é imprescindível a comprovação da prática do ilícito pelos sócios e administradores, não cabendo o Fisco presumir sua qualidade de responsável e incluí-lo na CDA. Ou seja, sendo a exceção de pré-executividade defesa cabível nos casos em que o direito alegado pode ser comprovado de plano, sem dilação probatória, não haverá óbice à sua utilização para demonstrar a ausência de ato constitutivo do fato jurídico da responsabilidade tributária ou ausência de observância do devido processo legal, notificação e concessão de prazo para apresentação de defesa na esfera administrativa, o que culminará na ausência de uma das condições da ação, qual seja, legitimidade de parte, matéria passível de ser alegada em exceção de pré-executividade, conforme pacificamente aceito pela doutrina e jurisprudência.

Neste diapasão, não concordamos com o entendimento atual da jurisprudência no sentido de que se o nome do responsável constar da CDA, haverá a inversão do ônus da prova, cabendo ao responsável produzir prova negativa de sua responsabilidade, conforme decisão proferida pelo STJ no âmbito do procedimento dos recursos repetitivos.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. 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, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". 2. Por outro

lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (REsp nº 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Seção, DJ 25.03.2009, DJe 01.04.2009).

A decisão transcrita não respeita o princípio da segurança jurídica e a norma estatuída pelo artigo 333 do Código de Processo Civil, segundo a qual o ônus da prova recai sobre quem alega o fato, pois deve provar o fato constitutivo de seu direito. Betina Treiger Grunpenmacher destaca que

A inversão do ônus da prova é legalmente admitida em situações restritas no sistema brasileiro, especialmente quando se configura hipossuficiência técnica, jurídica ou econômica do autor, como ocorre, por exemplo, nas relações de consumo. Certamente, a hipossuficiência não adjetiva a condição da Administração Fazendária no processo executivo fiscal. (...)

Aplicando tal premissa à execução fiscal, precisamente no que concerne ao redirecionamento da dívida para sócios e administradores, por expressa aplicação do disposto no artigo 333, I, do Código de Processo Civil e bem assim em face da dificuldade de se produzir prova negativa da ação dolosa do eventual responsável tributário, a única conclusão admissível, em face do princípio da Segurança Jurídica, é a de que à Fazenda Pública, com exclusividade, incumbe a prova da ocorrência de uma das hipóteses legais autorizadas da responsabilização pessoal dos referidos dirigentes, os quais apenas deverão fazer a respectiva contraprova³¹.

O entendimento coaduna-se com o que fora exposto neste trabalho, pois sendo necessária a constituição do fato jurídico da responsabilidade tributária, mediante demonstração pela Fazenda Pública de provas positivas da prática dos atos delineados pelo artigo 135, não bastará a mera alegação desses fatos. Apresentada a fundamentação pela inclusão dos responsáveis Certidão de Dívida Ativa, abrirá espaço aos terceiros para demonstrarem que aquelas provas apresentadas pelo Fisco não procedem, com o fim de desconstituir o direito apresentado pelo autor. “Trata-se de prova que *positivamente*

³¹ *Op. cit.*, p. 37-38.

demonstrará a gerência responsável e não de *prova negativa* da ação dolosa, circunstância esta subjetiva e de difícil comprovação³².

No entanto, o STJ admite a presunção de certeza e liquidez da CDA em que conste o nome dos sócios e administradores, cabendo aos terceiros produzir prova negativa de sua ação dolosa. Demonstramos no capítulo anterior, entretanto, que, para que esse título executivo possa gozar da presunção de certeza e liquidez, deverá corresponder a dívida regularmente inscrita. E não poderemos considerar regularmente inscrita dívida em que não há prévia constituição do fato jurídico inscrito, pois a inscrição apenas visa registrar débito preexistente, seja em face do contribuinte, seja em face dos responsáveis.

Por outro lado, se o nome do sócio ou administrador não constar da CDA, ainda que apurada sua responsabilidade mediante procedimento administrativo, deverá ocorrer a substituição da CDA, para fins de adequar a inscrição à realidade dos fatos, na medida em que o fato jurídico da responsabilidade tributária fora devidamente constituído. Possível sustentar nessa hipótese, ainda, a defesa da sociedade empresária através de exceção de pré-executividade, mediante alegação de ilegitimidade passiva, através de apresentação do Termo de Apuração de Responsabilidade dos sócios e administradores. Extingue-se a execução fiscal em relação à sociedade, tendo em vista tratar-se de responsabilidade pessoal dos sócios e administradores e redireciona-se a execução aos terceiros responsáveis, desde que substituída a CDA até decisão de primeira instância por outra na qual constem seus nomes na qualidade de responsáveis, ocasião em que poderão se defender mediante oposição de embargos à execução.

Por fim, se nessa mesma situação de ausência do nome do responsável na CDA, não houver anterior procedimento administrativo de apuração da responsabilidade, a defesa dos sócios e administradores poderá ser feita através de exceção de pré-executividade, mediante alegação de ilegitimidade passiva, haja vista não estar incluído entres os devedores do título executivo que embasa a execução fiscal, nem tampouco ter sido realizado procedimento para sua apuração, o que impede o redirecionamento da execução e a substituição da CDA. Nessa hipótese os sócios e administradores deverão ser excluídos do pólo passivo da execução fiscal, pois não há relação jurídica de direito material que sustente sua permanência nessa condição.

³² *Ibidem*, p. 39.

CONCLUSÃO

Para que os sócios e administradores sejam considerados responsáveis pelos débitos tributários das sociedades empresárias da qual fazem parte, será necessária a constituição do fato jurídico da responsabilidade tributária representado pelas seguintes hipóteses de incidência: 1) constatação de que os sócios de sociedades simples, sociedades em nome coletivo e sociedades não personificadas praticaram ato ou se omitiram diante de um dever legal que deveria ter sido observado durante o processo de liquidação da sociedade, diante da impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte; 2) constatação de que os administradores, sejam sócios ou não das sociedades empresárias, praticaram ato com excesso de poderes, infração à lei, contrato ou estatuto social do qual resultou a obrigação tributária.

Na primeira hipótese de responsabilidade, apesar de ser subsidiária, os nomes dos sócios deverão ser incluídos na Certidão de Dívida Ativa desde a constituição do crédito tributário, dado que, diante das normas societárias de responsabilidade, são responsáveis ilimitados ainda que não verificada a prática de ato ou omissão diante de um dever legal.

Já na segunda hipótese, os sócios apenas serão incluídos na CDA após regular procedimento administrativo para apuração da responsabilidade, sob pena do crédito tributário não estar regularmente inscrito, o que retirará a presunção de liquidez e certeza do título executivo, bem como acarretará na nulidade do título executivo e do processo de execução fiscal dele decorrente, caso a CDA não seja substituída, para fins de se adequar aos atos constitutivos, até decisão de primeira instância.

Por fim, constatamos que, redirecionada a execução contra os sócios e administradores, estes poderão defender-se mediante exceção de pré-executividade, ainda que seus nomes constem da CDA, mas desde que a responsabilidade não tenha sido devidamente apurada, pois a execução fiscal estará eivada de ilegitimidade passiva, uma das condições da ação. No entanto, os responsáveis apenas poderão defender-se mediante embargos à execução caso a inscrição do crédito tenha sido precedido, além do ato constitutivo do crédito tributário, do ato de constituição da responsabilidade tributária. Ainda, o redirecionamento da execução fiscal apenas será possível se o crédito tributário for constituído em face dos sócios e administradores dentro do prazo decadencial conferido pela lei, o qual coincide com o prazo para constituição do crédito

tributário em face de contribuintes.

BIBLIOGRAFIA

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso Sistematizado de Direito Processual Civil: Tutela Jurisdicional Executiva. Vol. 3.* 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-semântico.* São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência.* 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método.* São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método.* 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CHIESA, Clélio. *Responsabilidade Tributária do Sócio e Administrador – Caracterização e Prodecimento para sua Constituição – Nome Constante da CDA – Cabimento ou não de Exceção de Pré-executividade – uma Reflexão sobre o Entendimento do STJ.* In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 14º volume.* São Paulo: Dialética, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COSTA, Juliana Furtado. *Retificação de Certidão de Dívida Ativa,* In: *VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual.* São Paulo: Noeses, 2009.

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

_____. *Portaria PGFN nº 180/2010 e a Responsabilidade do Administrador: um Avanço.* In: *RDDT 178.* São Paulo: Ed. Dialética, 2010.

FREITAS, Vladimir Passos de Freitas (coord.). *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003).* 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Responsabilidade Tributária do sócio e do administrador – nova sistemática*. In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 14º volume. São Paulo: Dialética, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Redirecionamento da Execução Fiscal e Prescrição*. In: RDDT nº 181. São Paulo: Dialética, 2010.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Dívida Ativa*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Dissolução de Sociedades e a Responsabilidade Tributária e de Direito Societário*. In: VI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual. São Paulo: Noeses, 2009.

TOMÉ, Fabiana del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

ZAPATERO, José Alexandre. *Teoria e Prática de Direito Tributário e Execução Fiscal*. Leme: J. H. Mizuno, 2006.