



Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET

Carter Gonçalves Batista

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-
GERENTES E ADMINISTRADORES: a impossibilidade jurídica
da inversão do ônus da prova na execução fiscal**

**Brasília
2012**

Carter Gonçalves Batista

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-
GERENTES E ADMINISTRADORES: a impossibilidade jurídica
da inversão do ônus da prova na execução fiscal**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Coordenação do Instituto Brasileiro de
Estudos Tributários (IBET).

De Brasília para São Paulo, _____ de _____ de 2012.

Banca Examinadora

Nota: _____

À Andrea, que conhece todos os motivos.

AGRADECIMENTOS

Aos professores e colegas do IBET que, por sua estreme dedicação à dialética, no decorrer do curso, transmudaram cadeiras ordinárias em Ágora.

Nada significam nem o nome nem a forma de governo, contanto que os cidadãos sejam iguais em direito e a justiça seja administrada equitativamente.

Napoleão Bonaparte

RESUMO

O presente trabalho monográfico trata das questões envolvendo a responsabilidade tributária dos sócios-gerentes e administradores das pessoas jurídicas de direito privado, notadamente sob o prisma da controvérsia instalada no âmbito jurisprudencial e doutrinário acerca da inversão do ônus da prova na execução fiscal. O estudo apresenta, ainda, nuances da aplicação da matéria no caso concreto, com destaque, para o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça. Será demonstrada a necessidade da observação de alguns requisitos, antes que se presuma legítimo o ato administrativo de inscrição em Dívida Ativa em desfavor dos sócios-gerentes ou administradores, bem como, se presuma líquida e certa a Certidão de Dívida Ativa, formulada pelo Fisco. Ao final serão expostas as razões e fundamentos jurídicos pelos quais se entende pelo afastamento da presunção de legitimidade do título executivo fiscal e, portanto, da impossibilidade de inversão do ônus da prova em desfavor dos aludidos responsáveis tributários.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. Sócio-gerente. Administrador. Execução Fiscal. Ônus da prova.

ABSTRACT

The present monograph addresses tax liability of managing partners and administrators of private legal entities, especially regarding the jurisprudential and doctrinary controversy around the subject of reversal of the burden of proof in tax collection proceedings. This work also contains aspects of the practical consequences of such discussions in actual cases, with distinction to the understanding upheld by the Superior Court of justice. There will be a demonstration of the need to abide by certain guidelines, before the act of registration in the public debt may be validated against managing partners and administrators. Another subject to be addressed is the need to validate the public debt certificates issued by the Brazilian Internal Revenue. Finally, all the reasons and legal grounds in favor of the dismissal of the legality presumption of the Revenue's collective document will be exposed, as well as the inversion of the burden of proof against the managing partners and administrators.

Keywords: ax liability. managing partners and administrators. collection proceeding. burden of proof.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES	10
2.1 A desconsideração da personalidade jurídica tributária.....	16
3 A COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	19
3.1 O processo administrativo Fiscal	19
3.1.2 <i>O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).....</i>	<i>22</i>
3.2.2 <i>Da eficácia das decisões.....</i>	<i>23</i>
3.2 A inscrição em Dívida Ativa	24
3.3 A Execução Fiscal	25
3.3.1 <i>A atividade probatória.....</i>	<i>29</i>
4 A IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA NA EXECUÇÃO FISCAL.....	32
4.1 <i>Surge uma nova tendência no Superior Tribunal de Justiça.....</i>	<i>34</i>
5 CONCLUSÃO.....	38
5 REFERÊNCIAS	40

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo propõe antes de tudo uma reflexão acerca da responsabilização tributária de terceiro, especialmente sobre a responsabilização tributária dos sócios-gerentes ou administradores das pessoas jurídicas de direito privado.

É certo que o direito positivo prevê de forma expressa tal modalidade de responsabilidade tributária, porém a *práxis* jurídica vem revelando uma perigosa nuance no que se refere à sua aplicação pelos tribunais pátrios, em especial no que tange à presunção de legitimidade conferida ao título executivo fiscal em desfavor dos responsáveis, por certo que em muitos casos ocorre a responsabilização dessas pessoas físicas, ao arrepio dos mais elementares e indispensáveis princípios que fundam o nosso Ordenamento, como, por exemplo, o contraditório e a ampla defesa.

Em apertada síntese, o que se verá é a exposição dos motivos que levam ao entendimento de que não é juridicamente possível que se inverta o ônus da prova na execução fiscal para que caiba ao sócio-gerente ou ao administrador o encargo de produzir a prova de não ter agido ele (gestor) da maneira descrita na lei que autorizaria à sua responsabilização.

O tema suscita grande polêmica no âmbito do direito tributário e permanece dividindo as opiniões das salas de aulas, passando pelos escritórios de advocacia até chegar aos gabinetes dos grandes jurisconsultos e dos julgadores em todos os graus de jurisdição.

Como parece óbvio, dada a amplitude e a envergadura das questões que permeiam o tema, o seu esgotamento não figura entre os objetivos do presente trabalho monográfico. Não obstante, serão apresentados os fundamentos por meio dos quais se tomará o posicionamento no sentido de que se impõe à Fazenda Pública a comprovação das circunstâncias da lei, preferencialmente na via administrativa, de ter agido o sócio-gerente ou administrador de modo que esteja autorizada a sua responsabilização, antes de propor a execução fiscal em seu desfavor.

Tal conclusão, conforme será demonstrado, está em linha com os elevados preceitos da integralidade máxima entre o processo administrativo e judicial em matéria fiscal; do devido processo legal; do pleno exercício do contraditório e da ampla defesa; da imparcialidade dos atos administrativos; e da equitatividade e da razoabilidade na administração da justiça por parte do Poder Público.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES

A responsabilidade tributária dos sócios e administradores está presente na legislação tributária no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional e decorre de “obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”

Ademais, é indispensável na responsabilização tributária do sócio ou administrador que esta decorra de lei, porquanto só a lei é capaz de definir o sujeito passivo da obrigação tributária, consoante dispõe o artigo 128 do CTN.

Em realidade, o inciso III do artigo 135 do CTN só pode ser aplicado exclusivamente nas hipóteses identificadas e comprovadas de ações dos sócios, gerentes ou administradores das sociedades empresárias levadas a efeito com excesso de poderes ou perpetradas em infração à lei ou do contrato ou estatuto social (AKSELRAD, 1999, p. 426).

Significa dizer que as regras que estabelecem a responsabilidade tributária requerem interpretação *stricto sensu*. Em outras e mais simples palavras: apenas os casos contemplados expressamente em lei permitem a exigir tributo de terceiro, sendo vedado o uso de analogia.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 725) faz algumas importantes observações sobre esse gênero de responsabilidade tributária:

Nas hipóteses do artigo, tributo e multa são transferidos aos terceiros responsáveis. Os empregados, só por serem tais, jamais poderão se responsabilizados por tributos devidos pela sociedade, eis que sujeitados ao poder hierárquico e aos *jus variandi* dos patrões. O empregado em condições de ser responsável tributário é aquele possuidor de mandato e de poderes de gestão, ou então o que entra em conluio para lesar o Fisco e o empregador, tirando vantagem pessoal. Ao tratarmos do pagamento do crédito tributário, retornaremos ao assunto. A regra, pois, há de ser entendida *cum modus in rebus*. Este artigo, sua aplicação, depende muito do caso concreto. Ele se presta a encobrir intuítos evasivos das próprias empresas, supostamente lesadas e que como vítimas se apresentarão aos tribunais e, por outro lado, é eficaz instrumento para proteger as pessoas jurídicas de diretores e de empregados espertalhões. Veja-se, *v.g.*, o caso de um contador-empregado que todo mês solicita cheque, com declaração no verso de que é emitido para pagar imposto, mas não efetiva o pagamento. Obtém de assecla seu, gerente do banco recebedor que tem contrato com o Estado para receber em seu nome, documento falso do depósito, e com isso lesam a empresa e o Fisco. Ora, a infração fiscal é objetiva, não porém a responsabilidade tributária. Caso contrário, o artigo 135 sob comento não faria sentido. A empresa deve ser excluída. Os empregados, responsabilizados. O banco deverá indenizar o Estado e regressar contra seu funcionário.

Convém, nesse ponto, antes de nos aprofundarmos mais na matéria, conferir o disposto no artigo 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Ora, a teor do dispositivo transcrito supra, a lei tributária deverá respeitar os institutos e princípios de direito civil e direito comercial, pelos quais a existe a personalidade jurídica. Com efeito, um desses princípios reza que a pessoa jurídica não se confunde com as pessoas naturais que a compõem. Tal preceito – não paira a menor dúvida – se aplica da mesma forma às sociedades empresárias, que possuem personalidade jurídica distinta da personalidade jurídica de seus sócios e administradores (COELHO, 2004, p. 112). Desrespeitar esses preceitos é negar vigência aos mais básicos rudimentos do direito à propriedade.

Não é demais lembrar que a observação dessas regras mínimas – a rigor oponíveis em relação a todos os credores – de limitação da responsabilidade dos sócios e da separação patrimonial, se impõe igualmente às fazendas públicas, por certo que o contrário importaria violação do constitucional princípio da igualdade.

Nada obstante, o comportamento da Fazenda Pública e de seus procuradores no âmbito judicial, não poucas vezes, beira a litigância de ma-fé, pois as cobranças judiciais do crédito tributário e as defesas em ações de iniciativa dos contribuintes e responsáveis tributários são levadas a efeito em desrespeito total a todos os princípios pelos quais a atividade de qualquer agente público deve ser balizada. Nossa crítica é que a Fazenda Pública e, notadamente, seus procuradores excedem em muito o mister de sua elevada posição na hierarquia social, quando no decorrer da ação ou da cobrança judicial do crédito tributário se abandonam às paixões em detrimento da razoabilidade e defendem como última bastilha causas perdidas, advindas de procedimentos nulos onde foram desrespeitados os mais elementares direitos do contribuinte e do responsável tributário.

De volta à questão da responsabilização tributária do sócio ou administrador, tem-se que para se estabelecer responsabilidade solidária ou subsidiária do sócio, gerente ou administrador em relação à pessoa jurídica, além de estrita observância da lei, deve-se observar de igual modo a razoabilidade e a proporcionalidade, critérios necessários para que o ato administrativo esteja investido de constitucionalidade (BODMAR, 2006, p. 99).

Um possível exemplo vem da lição de Marçal Justen Filho (1987, p. 116) que aduz:

[...] reputar-se-ia inconstitucional uma regra que pretendesse estabelecer, pura e simplesmente, a responsabilidade subsidiária de todos os sócios, para fins fiscais, referentemente as sociedades a que o direito privado atribui responsabilidade limitada para os sócios.

Fabio Ulhôa Coelho (2004, p. 114), por seu turno aponta que um dos efeitos da personalização das sociedades diz respeito à esfera patrimonial:

[...] a sociedade terá patrimônio próprio, seu, inconfundível e incomunicável com o patrimônio individual de cada um de seus sócios. Sujeitos de direito personalizado autônomo, a pessoa jurídica responderá com o seu patrimônio pelas obrigações que assumir. Os sócios, em regra, não responderão pelas obrigações da sociedade. Somente em hipóteses excepcionais, que serão examinadas a seu tempo, poderá ser responsabilizado o sócio pelas obrigações da sociedade.

Por óbvio, a responsabilidade tributária do sócio decorrente de lei é uma dessas situações excepcionais. Nessa linha, vejamos agora alguns requisitos exigidos para que a imposição tributária recaia sobre a figura dos sócios e administradores.

Para Hugo de Brito Machado (2006, p. 177-178) questão de enorme relevância é determinar **o alcance do artigo 135, inciso III do CTN**. Somente assim, pois, é possível determinar em quais circunstâncias os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado responderão pelos créditos tributários cujos contribuintes são as referidas pessoas jurídicas. Naturalmente a depender da sociedade não há qualquer dificuldade, porém nas sociedades limitadas e nas sociedades anônimas a questão se revela deveras controvertida.

Machado (2006, p. 177-178), continua seu raciocínio destacando que o elevado número de casos que vão parar no Judiciário, produzindo decisões conflitantes entre si, revela o grau de divergência que a matéria é capaz de suscitar e, à essa altura, faz uma importante observação:

Destaca-se desde logo que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isso a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos da administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta.

Outro detalhe, conforme indicado por Renato Lopes Becho (2002, p. 183) é que o administrador é aquele lida com os atos de gestão, os atos de cunho burocrático. Administrador é a figura que controla o caixa da sociedade, bem como as suas contas a receber e a pagar, nas quais, naturalmente, se incluem os tributos. Administrador é o agente que representa a sociedade perante o mercado de uma forma geral e perante a Administração Pública. Por conseguinte, os demais diretores, executivos ou superintendentes de áreas

diversas que não guardam qualquer relação com o braço organizacional da sociedade, não podem ser alcançados pela responsabilização *sub examine*.

Obviamente, se a simples condição de sócio não é suficiente para caracterizar a responsabilidade tributária em comento, o mesmo vale para a simples condição de gerente ou administrador. É preciso que a obrigação tributária decorrente seja oriunda de ato do agente, que além de preencher a condição existencial, deve praticá-lo com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato ou estatuto.

Vale nos determos um pouco mais na informação contida na última sentença acima: **ato praticado com excesso de poderes ou infração a lei ou ao contrato ou estatuto social.**

Sim, pois, consoante exposto até aqui, para o devido enquadramento na hipótese legal em comento, além da expressa previsão legal, da condição de sócio, gerente ou administrador, o ato perpetrado deve – a par de estar vinculado ao fato gerador – ser praticado exatamente como a descrição do artigo 135, *caput*, ou seja, com excesso de poderes ou infração a lei ou ao contrato ou estatuto da sociedade.

Com efeito, o ato descrito, realizado por figura diversa do contribuinte – um terceiro investido na função de administrador, gerente, diretor ou representante – em nome da sociedade, transcende os limites dos poderes conferidos para o exercício de seu mister.

Luciano Amaro (2004, p. 319) reconhece certa dificuldade na exata identificação do ato pelo qual o sócio-gerente ou administrador deve ser responsabilizado:

[...] É intuitivo que há de se tratar de atos praticados em nome de outrem (o representado, preponente, administrado, mandante, que seria o “contribuinte”) pelo terceiro (administrador, mandatário, etc.). Com excesso de poderes, por exemplo, mas *em nome* do administrado, do mandante, etc. Com violações da lei, mas também em nome de outrem. Com infringência do contrato ou estatuto, mas sempre em nome da sociedade. Muitas hipóteses se enquadram em mais de uma dessas situações: um ato praticado com excesso de poderes pode violar, a um só tempo, o estatuto e a lei; um ato ilegal certamente não será praticado no exercício de poderes regulares. Para que a responsabilidade se desloque do contribuinte para o terceiro, é preciso que o ato por este praticado escape totalmente das atribuições de gestão ou administração, o que freqüentemente se dá em situações nas quais o representado ou administrado é (no plano privado), assim como o Fisco (no plano público), vítima de ilicitude praticada pelo representante ou administrador.

No que tange às infrações à lei, Kiyoshi Harada (2001, p. 365) destaca a importante ressalva constante no seguinte excerto:

Na prática é comum o equívoco na interpretação do inciso III, imputando-se a responsabilidade tributária aos sócios, gerentes e diretores de pessoas jurídicas de direito privado pelo não-recolhimento de créditos tributários **regularmente**

constituídos, inclusive os escriturados pelo contribuinte-pessoa jurídica. Trata-se de grave equívoco. Nos expressos termos do *caput* do artigo 135, somente obrigações tributárias **resultantes de atos praticados com infração de lei**, como, por exemplo, contrabando ou descaminho, acarretam a responsabilização pessoal do sócio u administrador. O atraso no pagamento de crédito fiscal regularmente constituído não configura infração do art. 135, III, do CTN, pois esse crédito não resulta de infração legal, contratual ou estatutária, nem de ato praticado com excesso de poderes. (destaques do autor).

José Otávio de Vianna Vaz (2003, p.134) esclarece, por oportuno, que na expressão "infração de contrato social e estatuto" o legislador abarcou ambas as espécies de ato constitutivo da sociedade, objetivando alcançar simultaneamente as sociedades civis e as sociedades comerciais.

Noutro norte, doutrina e jurisprudência comungam no ponto de que a mera inadimplência não é infração capaz de desencadear a responsabilidade tributária do sócio ou administrador. É o exato raciocínio que vemos presente no representativo trecho abaixo transcrito do Curso de Direito Tributário de Hugo de Brito Machado (2006, p. 178)::

Se o não pagamento do tributo fosse infração da lei capaz de ensejar a responsabilidade dos diretores de uma sociedade por quotas, ou de uma sociedade anônima, simplesmente inexistiria qualquer limitação da responsabilidade destes em relação ao fisco. Aliás, inexistiria essa limitação mesmo em relação a terceiros.

As leis societárias, mesmo quando limitam a responsabilidade dos sócios, atribuem aos administradores responsabilidade pelos atos praticados com violação da lei, do contrato ou estatuto. E o próprio art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional estabelece que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Para Machado (2006, p. 178), pois, a regra é que as pessoas referidas no artigo 135, inciso III, não respondem pessoalmente pelos tributos devidos pelas pessoas jurídicas de direito privado as quais se encontrem vinculadas. A Exceção é que permite essa responsabilização, desde que o crédito tributário seja comprovadamente decorrente de atos praticados na forma descrita no *caput* do artigo 135, eis que:

Não se pode admitir que o não pagamento do tributo configure a infração de lei capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isto levaria a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção. O não cumprimento de uma obrigação provocaria a responsabilidade do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica de direito privado inadimplente. Mas tal conclusão é evidentemente insustentável. O que a lei estabelece como regra, isto é, a limitação da responsabilidade dos diretores ou administradores dessas pessoas jurídicas, não pode ser anulado por esse desmedido elastério dado á exceção.

Outro não é o entendimento esposado por nossas cortes superiores. Quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial número 1.057.518 – RS, de relatoria

da Ministra Denise Arruda, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o Tribunal da Cidadania, assim se posicionou no enfrentamento do tema:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DISCUSSÃO ACERCA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS GERENTES DA PESSOA JURÍDICA EXECUTADA. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL.

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

2. No caso em apreço, em sede de apelação cível interposta nos autos de embargos à execução fiscal, o Tribunal de origem, que é soberano no exame das provas, deu provimento ao mencionado recurso para excluir os sócios embargantes do pólo [sic] passivo da execução. Tendo o Tribunal de origem decidido pela não-configuração da hipótese prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, qualquer conclusão em sentido contrário, objetivando imputar responsabilidade tributária aos sócios gerentes da pessoa jurídica devedora, demandaria, necessariamente, o reexame dos elementos fático-probatórios da causa, o que se revela inviável em sede de recurso especial, por quaisquer das alíneas do permissivo constitucional, tendo em vista o disposto na Súmula 7 desta Corte.

3. Havendo, em sede de embargos à execução fiscal, conclusão pela ausência dos pressupostos configuradores da responsabilidade tributária, afasta-se a presunção *juris tantum* de legitimidade da CDA. Nesse sentido: REsp 623.926/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 11.10.2004; REsp 803.651/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 9.3.2007.

4. Ao contrário do que pretende fazer crer a Procuradoria da Fazenda Nacional, no julgamento do recurso especial foi considerada a circunstância de que os presentes autos tratam de embargos à execução fiscal opostos pelos sócios-gerentes.

5. Agravo regimental desprovido.

A segunda Turma do STJ, por sua vez, no julgamento dos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial 1.095.672 – SP, relatado pelo Ministro Humberto Martins, seguiu idêntico entendimento:

EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO – FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO – AUSÊNCIA DE BENS – NÃO-CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS SÓCIOS – PRECEDENTES.

1. Os embargos declaratórios são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omissivo, contraditório ou obscuro, bem como para sanar possível erro material existente na decisão.

2. In casu, constata-se a contradição diante da comprovação dos requisitos de admissibilidade recursal, pois houve efetivo esgotamento das instâncias ordinárias.

3. Conforme jurisprudência pacífica desta Corte Superior, o mero inadimplemento ou a não-localização de bens não justificam a responsabilização tributária dos sócios, sendo necessário a comprovação de ter agido com excesso de poderes ou infração de lei. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para

sanar a contradição apontada e prover o recurso especial da embargante, afastando a responsabilidade tributária determinada pelo juízo de origem.

2.1 A desconsideração da personalidade jurídica tributária

A autonomia patrimonial das sociedades dá azo à realização de fraudes. Em face disso, fundada em decisões jurisprudenciais nos Estados Unidos, Alemanha e Inglaterra, a doutrina engendrou o *disregard of the legal entity*, conhecida no Brasil como a “teoria da desconsideração da personalidade jurídica”. Preenchidos os requisitos, a teoria permite ao Poder Judiciário ultrapassar a barreira patrimonial da pessoa jurídica para atingir o patrimônio do pessoal sócio (COELHO, 2004, p. 126).

Em matéria tributária, a doutrina admite a superação da personalidade jurídica no interesse da Fazenda Pública, entretanto, a mesma doutrina entende que a aplicação do instituto requer a observação de limites bem definidos, porquanto os princípios que regem a liberdade de escolha do tipo societário e o princípio da forma devem ser respeitados, haja vista terem as pessoas naturais o direito organizar-se livremente, de maneira que exista a devida separação entre o patrimônio do sócio e o patrimônio dos sócios. Essa separação deve ser objeto de garantia até pelo direito tributário, por certo que existem hipóteses de incidência tributária baseadas exatamente nessa separação, como se pode observar na diferenciação dos regimes de tributação sobre a renda da pessoa física¹ e sobre a renda da pessoa jurídica² (TÔRRES, 2003, p. 469-470).

No âmbito da aplicação da legislação tributária, há um imperativo claro: a desconsideração da personalidade jurídica só poderá ocorrer quando decorrente de leis especiais e na hipótese de aplicação de uma regra geral que a permita, desde que observados certos pressupostos. Longe dessas premissas, nenhuma desconsideração merece ser admitida como ferramenta hígida para fazer-se suportar, pelos sócios, efeitos que originalmente deveriam ser atribuídos à pessoa jurídica.

Para Heleno Tôrres (2003, p. 470-471), o cotejo entre o artigo 50 do Código Civil e o parágrafo único do artigo 116 do CTN revela que, formalmente, este transcende as limitações e possibilidades daquele, porquanto estabelece a prescindibilidade da ordem judicial e, portanto, a própria ocorrência de um processo judicial para a ocorrência da desconsideração da personalidade jurídica. Destarte, a Autoridade Administrativa poderá

¹ Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF).

independente de decisão judicial promover os atos de desconsideração da personalidade jurídica, visando alcançar os bens particulares dos administradores, gerentes ou sócios da pessoa jurídica.

Tôrres (2003. p. 471-472), contudo, adverte:

[...] quanto às condições materiais, porque o parágrafo único, art. 116 do CTN, não estabelece qualquer pressuposto substantivo, estes, sim, hão de ser limites aos quais as autoridades administrativas deverão atender. A carência de causa e o dolo hão de ficar evidenciados na qualificação do abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, segundo as teorias subjetivistas e objetivistas respectivamente. Nesse sentir, confirma-se nossa proposta teórica quanto à exigência de identificação da ausência de causa como forma de justificar a presença de elusão tributária. Este deve ser um pressuposto inafastável para o cabimento de qualquer mecanismo de sanção baseado em desconsideração de atos, negócios ou sociedades.

Todavia, uma vez levada a efeito a desconsideração da personalidade jurídica, independente da motivação, a personalidade jurídica da sociedade é mantida, permanecendo apta à prática de todos os atos da vida civil, malgrado eventualmente alguma responsabilidade por deveres tributários tenha sido atribuída aos seus sócios.

É importante, ainda, ressaltar que os demais dispositivos do código tributarista, notadamente os artigos 124 e 135, ao contrário do que comumente se admite, não possuem a capacidade de permitir formas de desconsideração da personalidade jurídica.

Do prisma de Heleno Tôres (2003 p. 471-472), o artigo 124 versa tão somente sobre os efeitos da solidariedade, quando há mais de um contribuinte concorrendo para a realização de um único fato gerador. Pelo artigo 124, pois, a sociedade é uma só, quando figura como sujeito passivo da obrigação tributária e apenas internamente será possível admitir alguma espécie de relação solidária entre os sócios, dependendo, é claro, do tipo societário adotado, mas jamais se admitirá a transposição da personalidade jurídica. Ainda no mesmo trecho,

No que concerne ao artigo 135, Tôres (2003, 471-472) registra:

[...] este não diz mais do que uma forma de atribuição de responsabilidade pessoal a determinados sujeitos pelos créditos de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, mas não perante o Fisco, e sim perante aquelas pessoas que eventualmente os representem, a saber: i) por uma das pessoas referidas no artigo 134 (contra aquelas por quem respondem os terceiros responsáveis constantes do referido artigo); ii) pelos mandatários, prepostos e empregados (contra seus mandantes, preponentes ou empregadores). Ou iii) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (contra as pessoas jurídicas de direito privado das quais são diretores, gerentes ou representantes). Ilude-se quem pense que este artigo justifica

² Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).

alguma condição de procedibilidade para a desconsideração de atos, negócios ou pessoas jurídicas, e do mesmo modo aqueles que julgam ser uma atribuição de responsabilidade perante o Fisco. É certo que este artigo supõe o cumprimento das obrigações tributárias, para que posteriormente tais pessoas possam questionar o que pagaram a mais ou indevidamente não do Fisco, posto o limite do art. 118 do CTN, mas sim diretamente de tais pessoas que deram causa àquela cobrança a mais, por atos negociais. E para o caso de eventuais multas aplicáveis, o art. 137, III, não reserva distinta sorte, se não o mesmo tratamento aplicável aos tributos devidos, nos moldes do art. 135 do CTN, tal como mencionado acima.

Portanto, o artigo 135 do CTN, não guarda a menor semelhança com a desconsideração da personalidade jurídica. Antes, o dispositivo perpassa regramento aplicável à relação jurídica formada entre as pessoas ali elencadas e aqueloutros que porventura sofram qualquer restrição patrimonial decorrentes de atos praticados com excesso de poderes, ou infração à lei ou ao contrato social ou estatuto. Em diferentes palavras, reconhece o direito dos lesados de buscarem regressivamente a reparação do dano sofrido com a constituição de obrigações tributárias decorrentes das ações descritas acima. Por óbvio, aos que alegarem a ocorrência de tais atos caberá a devida prova em juízo (TÔRRES, 2003, p. 472).

Adiante veremos como, na prática, nem sempre os conceitos até aqui estudados são utilizados como deveriam ou mesmo imbuídos do espírito que a doutrina concebeu ao engendrá-los. O ônus da prova, pois, da ocorrência dos fatos descritos no artigo 135, inciso III, do CTN não raro é invertida, tanto na execução fiscal, quanto nas ações de iniciativa do sujeito passivo da relação tributária em que se discute a responsabilização do sócio-gerente ou administrador, vindo a recair justamente sobre essas figuras.

Muitas vezes, como veremos, isso é feito de maneira geral, à larga das especificidades do caso concreto, o que, por si só, é uma grave deficiência em se tratando da busca da prestação jurisdicional.

Constituído, pelo lançamento, o crédito tributário e não satisfeito, inicia-se a cruzada da Fazenda Pública com vistas ao recebimento do que supostamente lhe é devido. Ocorre que neste caminho a administração fazendária e seus procuradores simplesmente ignoram até mesmo o bom senso e em muito, como se verá, são amparadas pela jurisprudência para tanto.

3 A COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal possuem competência constitucional para criar tributos. Porém, se impõe que essa competência se desenvolva no âmbito de determinados paradigmas, instituídos pelo próprio texto constitucional, para que o contribuinte não seja abandonado completamente á mercê do arbítrio os referidos entes políticos.

Ademais, é sabido que o tributo é exigido por meio de um ato de autoridade do Poder Público, que ignora a vontade do contribuinte. De igual maneira, é notório que a tributação é exceção ao constitucionalmente protegido direito à propriedade. Logo, tais preposições conduzem ao raciocínio de que não foi a esmo o rigor adotado pelo Legislador constituinte em todo o mecanismo pelo qual funciona a tributação, o qual ainda assegurou ao contribuinte todo um complexo de garantias contra eventuais excessos da Administração Pública.

Com base nessa linha argumentativa, não é nenhum absurdo afirmar que se o direito à propriedade é garantia constitucional³, tanto que é proibido o confisco⁴, claro está que a tributação não pode indiretamente negar-lhe vigência (CARRAZA, 2002, p. 343-347).

Temos, portanto, que os atos praticados pelo Poder Público, visando a satisfação do crédito tributário, devem ser levados a efeito de forma ordenada e com a estrita observância de certas formalidades, com vistas que o procedimento ocorra da forma mais adequada possível em respeito aos direitos do sujeito passivo (MACHADO, 2006, p. 455).

3.1 O processo administrativo Fiscal

Hugo de Brito Machado (2006, p. 455-456) nos ensina que:

Como geralmente acontece com as palavras ou expressões utilizadas na linguagem jurídica, a expressão *processo administrativo* fiscal pode ser usada em sentido amplo e em sentido restrito. Em sentido amplo, tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte. Em sentido estrito, a expressão processo administrativo fiscal designa a espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário.

³ Direto a propriedade: artigo 5º, XXII, e artigo 170 da Constituição Federal.

⁴ Vedação à utilização de tributos com efeito de confisco: artigo 150, VI, da Constituição Federal.

Por força da grande diversidade de critérios disponíveis a serem adotados, diversas também podem ser as classificações do processo administrativo fiscal. Contudo, grande parte da doutrina classifica o processo administrativo fiscal em, no mínimo 3 espécies: (i) determinação e exigência do crédito tributário; (ii) consulta; e (iii) repetição do indébito.

Aqui nos limitaremos a tratar da espécie denominada **determinação e exigência do crédito tributário**, por certo que é a espécie mais afeita ao objeto do presente estudo, qual seja a responsabilidade dos sócios e administradores das pessoas jurídicas de direito privado.

Tal espécie possui duas fases distintas, a saber, a fase não contenciosa e a fase contenciosa. A fase não contenciosa é unilateral e é imprescindível no lançamento de ofício de qualquer tributo. Tal fase se inicia com o primeiro ato da autoridade competente que vise proceder ao lançamento, normalmente com a lavratura do termo denominado “Termo de Início de Fiscalização” e tem por principal efeito caracterizar a exclusão da espontaneidade da denúncia para fins dos benefícios do artigo 138 do CTN⁵.

O término da fase unilateral é marcado pelo termo de encerramento de fiscalização que será acompanhado de um auto de infração, caso seja constatada a ocorrência de alguma violação à lei tributária (MACHADO, 2006, p. 456-458).

A fase contenciosa, basicamente, se inicia ante a irresignação do contribuinte frente ao lançamento, ou da exigência formulada no auto de infração, que, por sua vez, é materializada pela impugnação ao auto de infração.

Hugo de Brito Machado (2006, p. 459) faz uma elucidativa exposição acerca da produção de provas, uma vez instaurado o processo judicial com o advento da impugnação ao auto de infração:

O ônus da prova dos fatos em disputa no procedimento administrativo fiscal não é do contribuinte, como alguns afirmam. O ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito é de quem alega. Aplica-se a teoria geral da prova, que está consubstanciada nas disposições do Código de Processo Civil. Ocorre que, em face de indícios fortes da existência do fato gerador da obrigação tributária, capazes de autorizar a presunção de tal ocorrência, pode dar-se a inversão do ônus da prova. A não ser em tal circunstância, o **ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é naturalmente do fisco.** (destaques nossos).

⁵ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Cabem, no processo administrativo fiscal, tanto as provas documentais, quanto as provas periciais, sendo que o julgador na apreciação probatória faz uso do princípio do livre convencimento motivado.

Em nosso Ordenamento Jurídico a competência para julgar a impugnação do auto de infração é, em primeira instância, dos integrantes da Administração fiscal e, em segunda instância, de órgãos colegiados paritários. No processo administrativo fiscal existe uma criteriosa separação de funções dos órgãos que efetuam o lançamento, que são os Auditores Fiscais da Receita Federal, e os órgãos de julgamento, que detêm competência para apreciar as demandas administrativas.

Na primeira instância, tal apreciação é de competência das Delegacias da Receita Federal de Julgamento⁶, órgãos colegiados de deliberação interna pertencentes à Secretaria da Receita Federal (XAVIER, 2005, p. 38).

Quando a decisão em primeiro grau é favorável ao contribuinte, ainda que em parte, se faz obrigatória a remessa do feito ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para reexame. A explicação vem nas palavras de Cláudio Borba (2003, p. 423):

É importante frisar que é o reexame obrigatório da matéria em duplo grau de jurisdição das decisões contrárias à Fazenda Pública (recurso de ofício), pois tanto o julgador administrativo como o magistrado (art. 475, CPC), os dois de primeira instância, são obrigados a recorrer de suas decisões quando contrárias a Fazenda Pública. Se tal formalidade não for respeitada, não haverá definitividade na decisão, mesmo que não haja recurso voluntário. O recurso é interposto pelo julgador na própria decisão, como previsto no Decreto nº 70.235/72.

Nessa linha, Aberto Xavier (2005, p. 14) afirma sua teoria do “direito de recurso”, lecionando que este é:

[...] garantido pelo art. 5º, inciso LV, tem por objeto *atos administrativos primários* praticados por órgãos da administração ativa, isto é, aqueles que versam pela primeira vez sobre uma determinada situação da vida, sejam eles atos impositivos (de comando, punitivos, ablativos) ou atos permissivos (como as autorizações, licenças, concessões, subvenções) ou se, ao invés, têm por objeto *atos administrativos secundários* – aqueles que se reportam a um ato primário preexistente e, portanto, são já *atos de julgamento* proferidos num litígio, num processo já instaurado (como as decisões das Delegacias da Receita Federal de Julgamento).

Saliente-se que entre as garantias constitucionais⁷ inerentes à espécie estão a inafastabilidade do controle judicial; e o contraditório e a ampla defesa, o que significa dizer

⁶ Competência outorgada pelo artigo 25, inciso I, do Decreto 70.235/72.

⁷ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

que no processo administrativo fiscal será respeitado o direito de defesa ao contribuinte e que, qualquer que seja a decisão final, observados os prazos prescricionais e decadenciais, sempre lhe será resguardado o direito de propor ação judicial para discussão da matéria.

Alberto Xavier (2002, p. 321), leciona que o efeito vinculante para a Administração, das decisões definitivas proferidas em processo administrativo fiscal, pelos órgãos judicantes da própria Administração, é corolário do princípio da jurisdicionalização. O efeito vinculante importa na impossibilidade de revisão judicial desses atos por iniciativa da própria Administração, bem como no dever de cumprir as referidas decisões definitivas.

3.1.2 O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

O CARF surge – em substituição ao antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda – com a edição da Medida Provisória nº 449 de 03 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei 11.941, de 27 de maio de 2009.

O novo órgão colegiado, paritário, integra a estrutura do Ministério da Fazenda, sendo competente para julgar recursos *ex officio* e recursos voluntários, tirados de decisão de primeira instância, bem assim os recursos especiais, acerca a aplicação da legislação tributária federal.

O presidente do CARF, além de suas funções administrativas e de representação, próprias da espécie, preside as Turmas da Câmara Superior. As Turmas da Câmara Superior são vinculadas às Seções e são formadas pelos presidentes e vice-presidentes das respectivas Câmaras de idêntica competência, pelo presidente e vice-presidente do CARF, e possuem competência para julgar os recursos previstos no art. 37 da Lei 70.235/72, que dispõe sobre o Processo Administrativo fiscal (PAF).

Em princípio, cada Câmara possui uma turma ordinária/fixa e outra especial/extraordinária, composta de 06 (seis) conselheiros, de tal maneira que o presidente e o vice da Câmara compõem tão somente a Primeira Turma.

A Segunda Turma é presidida por outro representante da Fazenda Nacional, tendo outro vice. Com efeito, cada Câmara conta com 12 (doze) conselheiros titulares. Perceba-se

[...]

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

[...]

que o presidente da Segunda Turma não acumula funções administrativas, cumprindo-lhe apenas presidir as sessões de julgamentos.

3.2.2 *Da eficácia das decisões*

Conforme anteriormente indicado as decisões definitivas em processos administrativos fiscais vinculam a Administração Pública, de tal maneira que, caso a decisão seja favorável ao contribuinte – e, portanto, levar a extinção do crédito tributário, conforme previsto pelo artigo 156, inciso IX do CTN⁸ –, a Fazenda Pública não poderá postular a sua revisão pela via judicial.

Entretanto, no que concerne ao contribuinte, quando a decisão final em procedimento administrativo, entende-se pelo não cabimento de pedido de revisão na esfera administrativa⁹, porém, boa parte da doutrina assevera que este ainda pode recorrer ao judiciário para o devido controle de legalidade do ato.

As decisões desfavoráveis ao contribuinte, ainda possuem os seguintes efeitos: (i) volta a vigorar a exigibilidade do crédito tributário que permaneceu suspensa durante o processo administrativo fiscal; (ii) o crédito tributário torna-se apto para ser cobrado; (iii) o prazo prescricional para propositura da execução fiscal volta a escoar em relação à Fazenda Pública; e (iv) é iniciada a contagem do prazo de sessenta dias para a Fazenda Pública propor a execução fiscal, nos casos em que houverem medida cautelar fiscal deferida por juiz (NEIDER; LÓPEZ, 2004 p. 402-403).

Por relevante, é imperioso destacar que até esse momento o sócio-gerente ou administrador eventualmente implicado, não teria participado da relação processual administrativa como parte, por certo que a exigência que dá origem à impugnação e à fase litigiosa do procedimento é feita frente ao contribuinte e não ao responsável tributário.

Não obstante o seu nome (do sócio-gerente ou administrador) poderá constar do título executivo conforme se verá a seguir.

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

⁸ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

⁹ Muito embora há quem ainda admita, com base no princípio da hierarquia administrativa, o cabimento do recurso hierárquico, dirigido ao Ministro da Fazenda, malgrado a carência de previsão legal (MACHADO. 2006. p. 465).

3.2 A inscrição em Dívida Ativa

O título executivo, por primazia, na execução fiscal é a Certidão da dívida Ativa (CDA), definida no artigo 2º, parágrafo 6º, da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, a dita Lei de Execuções Fiscais(LEF)¹⁰, bem como elencada no rol dos títulos executivos extrajudiciais, do artigo 585, inciso VII, do digesto processual civil¹¹.

Alberto Xavier (2005, p. 261) assegura a expressão Certidão da Dívida Ativa “designa a dívida administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular (Código Tributário Nacional, artigo 201).”

O conteúdo da CDA meramente reproduz o lançamento, contudo a sua formalização é imprescindível, haja vista representar um “controle suplementar da legalidade” do lançamento, efetuado pela própria Administração Pública, que, quando menos revela o efeito de impedir a propositura de processos de execução carentes de fundamento.

Para Alberto Xavier (2005, p. 261), respeitada a melhor técnica dos conceitos, o título executivo verdadeiro é o lançamento, que se faz objeto de controle pela inscrição em cadastro da Dívida Ativa, “em relação ao qual o lançamento predetermina o seu conteúdo, revestindo a inscrição natureza meramente reprodutiva.”

Assim dispõe o parágrafo 3º, do artigo 1º, da Lei 6.830/80:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

[...]

§ 3º - **A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias,**

¹⁰ Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

[...]

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

¹¹ Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais:

[...]

VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei.

ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. (destacamos).

Xavier (2005, p. 262) explica que o controle de legalidade aludido no dispositivo supra não é um controle do mérito. Antes, trata-se de:

[...] um controle de requisitos de liquidez e certeza do crédito, necessários para a formação do título executivo, que pressupõe que o crédito exequendo seja qualitativa e quantitativamente determinado.

O objetivo do controle consiste assim em verificar se ocorrem os requisitos formais impostos por lei para que o documento, em que o título se traduz, desempenhe plenamente a sua função probatória de um crédito certo, líquido e exigível. Tais requisitos são enumerados no § 5º do artigo 1º da Lei nº 6.830/80, segundo o qual o termo de inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

‘I – o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II – o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.’”

Ora, com espeque em tais premissas, não é exagero nenhum concluir que, no que tange à figura do sócio-gerente ou administrador, seria necessário bem mais do que hodiernamente se pode observar para proceder-se à inscrição em CDA de seus nomes. A uma, pois, como vimos, segundo a mais apurada técnica, o lançamento é o verdadeiro título executivo, sendo a CDA apenas sua materialização, meramente reprodutiva; a duas, por certo que o lançamento é feito contra o contribuinte e não contra o responsável tributário; e, a três, porquanto, raramente as inscrições em CDA em desfavor dos aludidos responsáveis tributários é precedida de comprovação de que a obrigação tributária é decorrente de atos praticados com excesso de poder, infração de lei, estatuto ou contrato social.

3.3 A Execução Fiscal

A cobrança judicial do crédito tributário, conforme brevemente lançado acima, é promovida por meio da única ação de que dispõe a Fazenda Pública para tal fim, denominada execução fiscal.

A matéria é regulada pela Lei 6.830/80, a chamada LEF, que afastou a aplicação do disposto no CPC em matéria de processos de execução.

Como sói ocorrer nas demandas executórias, na execução fiscal a Fazenda Pública, de posse da respectiva CDA, propõe a cobrança judicial e, com isso, não requer ao Juiz que aprecie o seu direito ao crédito. Antes, o requerimento é simplesmente no sentido de que sejam adotadas as medidas aptas a dar efetividade ao seu crédito, ou seja, compelindo o devedor a proceder ao pagamento.

A lei faculta que a Administração Pública proceda à produção da CDA por processo manual, mecânico e eletrônico (WAMBIER; ALMEIDA; TALAMINI, 2008, p. 496. 2 v.).

A citação válida abre o prazo de cinco dias para o devedor proceder ao pagamento do débito, acrescido dos juros e multa de mora e encargos indicados na própria CDA, ou garantir a execução, conforme dispõe o artigo 8º da LEF¹².

Garantido o Juízo, por meio de fiança bancária, depósito, ou indicação de bens à penhora - e após a competente avaliação dos bens – poderá, então, o devedor executado interpor embargos, por meio dos quais terá garantido o seu direito de defesa (MACHADO, 2006, p. 471-472).

Antes de propor os embargos, tanto a jurisprudência, quanto a doutrina, admitem em certos casos que o devedor apresente exceção de pré-executividade, que, em que pese não haver previsão legal para o seu manejo nas execuções fiscais, é instrumento que afasta a regra da prestação de garantia anterior. O cabimento da exceção de pré-executividade se dá apenas em casos excepcionais. A aludida exceção pode ser oferecida nos próprios autos da execução fiscal, como por exemplo, diante da necessidade, pelo executado, de arguir a nulidade do título executivo, por ausência de um ou mais dos requisitos indicados no artigo 618, inciso I, do CPC (BOTTALLO, 2004, p. 252).

O STJ, em julgamento de Recurso Especial¹³ representativo de controvérsia, julgado na forma da Lei 11.672, de 8 de maio de 2008, que acrescentou o artigo 543-C ao CPC¹⁴, a dita lei de Recursos Repetitivos, firmou entendimento no sentido de que a exceção

¹² Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

¹³ Trata-se do Recurso Especial 1110925, interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que, julgando agravo de instrumento tirado de decisão que indeferira exceção de pré-executividade de sócio que pleiteava sua exclusão do pólo passivo da execução fiscal movida contra a sociedade.

¹⁴ Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo.

de pré-executividade só é cabível quando atendidas de maneira simultânea duas premissas: (i) é imprescindível que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento *ex officio* pelo juiz; e (ii) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória.

No que respeita às figuras dos sócios-gerentes ou administradores, no caso prático, nesse ponto, surge a grande controvérsia, por certo que se o nome do sócio-gerente ou administrador constar da CDA – mesmo à larga de comprovação da presença das circunstâncias do artigo 135, inciso III do CTN – a execução fiscal é proposta em seu desfavor.

A jurisprudência do STJ vem entendendo que se o nome do sócio constar desde o início na CDA o ônus da prova deve ser invertido em desfavor deste responsável tributário para que ele faça a prova de que não agiu da forma descrita no artigo 135, inciso III, do CTN e que, portanto, não incorreu em responsabilidade tributária.

Por outro lado, este mesmo Tribunal da Cidadania, entende que se a execução fiscal foi promovida apenas contra o contribuinte (a pessoa jurídica) e, posteriormente, foi redirecionada em desfavor do sócio-gerente ou administrador cujo nome não consta originalmente da CDA, cabe à Fazenda Pública comprovar que o suposto responsável agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do digesto tributarista.

Vejamos como recentemente se posicionou a Egrégia Primeira Turma do STJ, por força do voto condutor, proferido pelo ministro Luiz Fux, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo De Instrumento número 1.101.780 – RJ¹⁵:

§ 1o Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça.

§ 2o Não adotada a providência descrita no § 1o deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida.

[...]

§ 7o Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem:

I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou

II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça.

§ 8o Na hipótese prevista no inciso II do § 7o deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial.

¹⁵ Em 17 de novembro de 2009, a Primeira Turma do STJ, reunida em Sessão Ordinária, por unanimidade, rejeitou os embargos de declaração, nos termos do voto do ministro relator Luiz Fux.

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, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.**

2. Precedentes da Corte: ERESP 174.532/PR, DJ 20/08/2001; REsp 513.555/PR, DJ 06/10/2003; AgRg no Ag 613.619/MG, DJ 20.06.2005; REsp 228.030/PR, DJ 13.06.2005.

3. **A jurisprudência da Primeira Seção desta Corte Superior ao concluir o julgamento do ERESP n.º 702.232/RS, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, assentou que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN: a) 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; b) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.**

[...]

9. Agravo regimental desprovido. (grifos nossos)

Assim se manifestou Egrégia Segunda Turma do STJ, no julgamento Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 1.157.074 – SP, da relatoria do Ministro Herman Benjamin:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO INDICADO NA CDA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA.

1. A presunção de liquidez e certeza referida no art. 3º da Lei 6.830/1980 faz com que, nos casos em que o nome do sócio-gerente conste da CDA, o ônus da prova seja transferido ao gestor da sociedade.

2. Entendimento ratificado pela Primeira Seção do STJ, ao apreciar o REsp 1.104.900/ES, sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC).

3. Agravo Regimental não provido. (grifamos).

Tal posicionamento vem sendo confirmado pela Colenda Primeira Seção – que é o Colegiado formado pela junção das duas Turmas de Direito Público do STJ, a Primeira e Segunda Turma, e que, portanto, é a última palavra daquela Corte Superior em matéria tributária –, no julgamento Agravo Regimental nos Embargos de Divergência em Agravo de Instrumento número 815.227 – MG, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves, *in verbis* :

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL CONTRA SÓCIO CUJO NOME ESTÁ INSERIDO NA CDA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE PARA DISCUTIR A ILEGITIMIDADE PASSIVA. INVIABILIDADE. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. ACÓRDÃO EMBARGADO EM SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO (RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS 1.110.925/SP E 1.104.900/ES).

1. Agravo regimental contra decisão que indeferiu liminarmente os embargos de divergência (art. 266, § 3º, do RISTJ).
2. **A Primeira Seção, em recurso especial repetitivo (REsp 1.110.925/SP e 1.104.900/ES), consolidou o entendimento de que, para fins de exclusão do pólo passivo da execução fiscal, dada a presunção *iuris tantum* de veracidade das informações constantes na CDA, cabe ao sócio cujo nome está inserido no título executivo comprovar que não infringiu o disposto no art. 135 do CTN, providência inviável em sede de exceção de pré-executividade ante a necessidade de dilação probatória.** 3. "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado" (Súmula 168/STJ).
4. Agravo regimental não provido. (destacamos).

O aresto acima transcrito só decide a questão do ônus da prova de maneira implícita, porém determina de maneira expressa que, por força da presunção de legitimidade e certeza conferida à CDA pela LEF, o sócio-gerente ou administrador cujo nome conste originalmente do título executivo, não poderá se valer da exceção de pré-executividade, o que significa dizer que para discutir a ilegalidade da inscrição, quando esta, por exemplo, ocorrer à larga de anterior processo administrativo fiscal, o suposto responsável tributário terá que garantir o Juízo na forma da LEF para, só então, interpor os cabíveis embargos.

3.3.1 A atividade probatória

O deslinde da questão proposta no presente estudo perpassa necessariamente pelo tema da produção de prova, notadamente sob o aspecto da incumbência da atividade probatória relativa à ocorrência das circunstâncias do artigo 135, inciso III, do CTN, nos autos da execução fiscal proposta em desfavor do sócio-gerente ou administrador da pessoa jurídica de direito privado.

Por noção geral de ônus entende-se a atribuição de determinada incumbência a um determinado sujeito que reverterá benefícios a esse próprio sujeito. Em abordagem diversa:

[...] prescreve-se ao onerado uma conduta a adotar, pela qual ele poderá obter uma vantagem ou impedir uma situação que lhe seja desfavorável. O ônus e o dever são figuras jurídicas distintas em pelo menos dois aspectos: (i) o dever implica um correlato direito de outro sujeito, ou seja, é uma conduta que a lei prescreve no interesse de outrem, enquanto que o ônus é estabelecido no interesse do próprio onerado; (ii) o descumprimento do dever pode implicar a incidência de uma sanção, ao passo que a inobservância do ônus apenas faz com que o onerado eventualmente perca a chance de desfrutar de uma situação melhor (WAMBIER; ALMEIDA; TALAMINI, 2008, p. 496. 1 v.)

Nesse sentido, o ônus da prova, seria a atribuição à determinada parte litigante da incumbência de comprovar a ocorrência de determinados fatos que lhe trarão vantagens no processo.

O digesto processual civil dispõe que todos os meios legais, bem assim os moralmente legítimos, mesmo aqueles que não constem expressamente do texto codificado, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que a ação ou a defesa são fundadas (artigo 332). Outrossim, determina as normas sobre a distribuição do ônus da prova no dispositivo seguinte:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito. (grifos nossos).

É de se ver que o dispositivo se apresenta de forma clara e que a vedação de inversão do ônus da prova presente no parágrafo único, inciso II do artigo 333, não possui parâmetros específicos, por certo que o legislador optou por confiar na razoabilidade do arbítrio do julgador (WAMBIER; ALMEIDA; TALAMINI, 2008, p. 496. 1 v.).

É de extrema relevância para o estudo que aqui se pretende, lembrar que a cobrança judicial do crédito tributário é feita com base em uma “autorização para executar”, que se materializa na CDA. Destarte, não se discute que a execução fiscal não é processo de conhecimento, no qual o interessado protesta pela produção de toda sorte de provas em direito admitidas, mas em função do título executivo ser constituído por meio de um ato administrativo, nos parece que ele deveria sempre ser erigido com espeque em um procedimento administrativo anterior sem nódoas.

Quando se trata, pois, de inscrever o nome do sócio-gerente ou administrador originalmente na CDA, não resta a menor dúvida de que é sempre necessário que a comprovação da ocorrências das circunstâncias previstas no artigo 135, inciso III, do CTN, deve estar presente e devidamente atestada na instância administrativa.

O contrário significaria uma outorga para que o Fisco, aproveitando-se da tendência jurisprudencial de inversão do ônus da prova, baseada na presunção relativa de liquidez e certeza da CDA, inscrevesse o sócio-gerente ou administrador na CDA, contando que a prova que ele próprio não logrou produzir na esfera administrativa, seja agora constituída pelo suposto responsável tributário, que, por sua vez, segundo entendimento do STJ transcrito no subitem anterior, não poderá sequer se valer de uma exceção de pré-

executividade, ou seja, se pretender se insurgir contra provável equívoco referente à inclusão de seu nome na CDA terá, antes, que garantir o Juízo.

A potencialidade do equívoco indicado acima é real, por certo que é árdua e conflitante a tarefa de harmonizar o fato de o Fisco figurar na relação jurídica tributária como parte no sentido material; parte no sentido formal no procedimento administrativo; e, ao mesmo tempo, um órgão da administração pública que se pretende imparcial.

Note-se que a solução para essa intrincada condição existencial do Fisco frente à cobrança do crédito tributário, não comporta a solução comumente aceita no processo penal quanto a posição do Ministério Público, que é classificada pela melhor doutrina como parte em sentido formal naquela relação jurídica, mas não em sentido material, porquanto, é plenamente admissível que o *Parquet*, enquanto instituição, não tenha o interesse na punição do agente, entretanto, não pode-se afirmar que o Fisco, como credor, não tenha interesse na tributação e na, conseqüente satisfação do crédito tributário (XAVIER, 2002, p. 157).

4 A IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA NA EXECUÇÃO FISCAL

Forte nas razões expendidas no final do capítulo anterior, nossa primeira crítica quanto à transferência do ônus probatório na execução fiscal reside na constituição do próprio título executivo e no papel desempenhado pelo credor, o Fisco, nesse procedimento.

Temos que tanto a presunção de legalidade do lançamento, quanto a posterior presunção de liquidez e certeza que goza a inscrição em dívida ativa de suposto responsável, não eximem a Administração Pública de seu dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico, notadamente das circunstâncias em que este foi verificado, por certo que os atos deste jaez, vinculados e regidos, pelos princípios da estrita legalidade, e da tipicidade, dentre outros, necessitam impreterivelmente de completa demonstração da ocorrência dos motivos que os proporcionaram (TOMÉ, 2005, p. 231).

Fabiana Del Padre Tomé (2005, p. 232-234), ao tratar da inversão no ônus da prova em face de presunções legais, reconhece ali que é corriqueira na doutrina a afirmação no sentido de que nas hipóteses de presunção legal, ocorreria a inversão do ônus da prova, desincumbindo a Autoridade Administrativa do ônus, que passa a ser do sujeito passivo. Segundo essa corrente, diante da presunção legal caberia ao sujeito passivo descaracterizar o fato legalmente presumido.

Tal posicionamento tem origem nas lições de direito processual civil, em cujo contexto é costumeira a afirmação no sentido de existir inversão do ônus probatório sempre que houver o que João Penido Burnier Júnior (2001, p. 132-133 *apud* TOMÉ, 2005, p. 232-233) entende pelo estabelecimento de determinadas presunções legais e comprovada ocorrência de fatos, que pode ser constitutivos, extintivos, impeditivos ou modificativos, em favor de uma das partes litigantes, com a consequência de caber à parte contrária promover a produção de provas com o fito de invalidar tal presunção.

Ocorre que, consoante a lição de Fabiana Del Padre Tomé (2005, p. 233), “não podemos simplesmente transportar esse raciocínio para a esfera tributária, a qual é regida por princípios próprios que se aproximam, em muitos aspectos, das rígidas diretrizes do direito penal. A tipicidade é uma delas.”

Com base nessas razões é que se pode afirmar que mesmo quando existam as presunções legais – como a presunção de liquidez e certeza conferida à CDA pela LEF¹⁶ –, compete à Administração Pública apresentar provas do fato a partir do qual é estabelecido o raciocínio presuntivo. Ou seja, se a Fazenda Pública sequer minimamente é capaz de demonstrar, amparada por procedimento administrativo regular e necessariamente anterior à inscrição, a presença das circunstâncias do artigo 135, inciso III, do CTN, não há que se falar em inversão do ônus da prova, depois de constituído o título e proposta a execução fiscal, pois:

Qualquer que seja a modalidade de presunção, é imprescindível a prova dos indícios para, a partir deles, demonstrar a existência de causalidade com o fato de se pretende dar por ocorrido. A diferença reside na circunstância de que, tratando-se da chamada *presunção legal*, a relação causal entre fato presuntivo e fato presumido dá-se no âmbito pré-legislativo. Identificando o aplicador do direito, no caso concreto, a situação prevista na hipótese da regra de presunção, há de concluir pela ocorrência do fato prescrito no conseqüente normativo: o fato presumido. A demonstração do fato presuntivo é condição inarredável para a constituição do fato presumido (TOMÉ, 2005, p. 233).

Diante desse quadro nos parece que a melhor interpretação da legislação e dos conceitos técnicos aplicados à espécie sugere com denodo que se impõe ao Fisco, antes de inscrever o nome do sócio-gerente ou administrador no cadastro da Dívida Ativa deve demonstrar cabalmente as circunstâncias ensejadoras do ato que a lei atribui a presunção, quais sejam a comprovação de que o crédito tributário é decorrente de ato praticado com excesso de poder, violação de lei ou do contrato social ou estatuto.

Uma vez que a inscrição em Dívida Ativa dos referidos responsáveis tributários não é a regra e sim a exceção, a incumbência de demonstrar a existência das circunstâncias autorizadoras é da Fazenda Pública.

A Fazenda Pública possui ao seu alcance o meio legítimo para isso que é a lavratura do auto de infração. Com efeito, quando houver indícios de caracterização de responsabilidade sócio-gerente ou administrador, deve a Fazenda lavar, além do auto de infração em desfavor do contribuinte, outro desfavor do responsável.

Com isso, estará oportunizando que tanto o contribuinte, quanto o suposto responsável tributário exerçam seu direito à impugnação e se instaure os regulares processos administrativos de natureza fiscal.

De outro modo, entendemos que não é juridicamente possível a inversão do ônus da prova em desfavor do sócio-gerente ou administrador.

¹⁶ Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

4.1 Surge uma nova tendência no Superior Tribunal de Justiça

A presunção de liquidez e certeza da CDA só seria juridicamente válida diante de eventual inscrição em Dívida Ativa oriunda de processo administrativo regular, no qual não apenas o contribuinte exerceu seu direito à impugnação, mas também o fez o sócio-gerente ou administrador.

O próprio Superior Tribunal de Justiça, ao adotar a tese da inversão do ônus da prova em desfavor do sócio-gerente ou administrador, em face da presunção de liquidez e certeza da CDA, o fez fiando-se que o Fisco apenas incluiria o nome do sócio-gerente ou administrador na CDA após o trâmite do processo administrativo fiscal, conforme relato consignado pela Ministra Eliana Calmon, ao proferir seu voto vencido proferido nos autos dos Embargos de Declaração no Recurso Especial 798.287-RS, de relatoria do Ministro Herman Benjamin.

À ocasião a Ministra Eliana inaugurou uma divergência que dividiu a Segunda Turma do STJ, eis que foi acompanhada pelo Ministro Mauro Campbell Marques, tendo votado com o Relator os senhores Ministros Castro Meira e Humberto Martins (voto-vista).

Os embargos declaratórios foram opostos contra aresto proferido por aquela Segunda Turma, pois, segundo a embargante, esta não teria procedido à análise da questão, suscitada nas razões do recurso especial, que dizia respeito à presunção de certeza e legitimidade da CDA, que teria sido devidamente prequestionada no voto condutor do acórdão recorrido.

Após ter votado o Relator no sentido de acolher os declaratórios, com efeitos modificativos, a senhora Ministra Eliana Calmon pediu vista dos autos, antecipadamente.

A ministra, após breve relato, inicia sua exposição ponderando que a jurisprudência do STJ – fruto de incontáveis debates e divergências – firmou entendimento no que toca à interpretação do art. 135 do CTN, com o fito de evitar a adoção de abominável responsabilidade objetiva dos sócios-gerentes e administradores, por força do não pagamento do crédito tributário por parte da pessoa jurídica, de tal maneira que estes passassem a responder, inclusive com o seu patrimônio, independentemente de dolo ou culpa, pelas obrigações tributárias das sociedades.

Tudo mudou, porém, quando a Primeira Seção adotou novo entendimento, que, segundo a Ministra Eliana, “nada tem a ver com o art. 135 do CTN de forma direta”. O novel

entendimento foi dado à luz pelo voto do Ministro Castro Meira no julgamento dos Embargos de Divergência do Recurso Especial 702.232-RS, que sedimentou a premissa segundo a qual, estando o nome do sócio-gerente ou administrador originalmente na CDA presumia-se a sua a responsabilidade pelo não pagamento, cabendo ao referido responsável o ônus da prova de que não agiu da forma descrita no artigo 135 do CTN..

Nessa altura, a Ministra afirma que, já naquela época antevia o potencial lesivo da tese “pelos reflexos que pudesse ter quanto a interpretação do art. 135, com entendimento já sedimentado”.

E diz mais:

O pensamento de todos que acompanharam o relator foi no sentido de que o fisco só incluía o nome do sócio na CDA depois de realizar apuração na esfera administrativa, dando ao sócio a oportunidade de defesa. Enfim, foi com base nesse pressuposto que se votou a nova tese que em princípio se harmonizava com o art. 135 do CTN.

A prova maior da assertiva é que, na hipótese dos autos o relator, ao aplicar a nova tese disse com todas as letras o que foi discutido na sessão de julgamento, quando se aderiu ao entendimento. (destacamos).

Nada obstante, alerta a Ministra Eliana Calmon, que na hipótese então discutida, a aplicação do entendimento nega vigência ao artigo 135 do digesto tributarista, porquanto, significa adotar a responsabilidade objetiva de sócios de sociedade por quota de responsabilidade limitada. A isso a Ministra classificou com “um absurdo, além de atropelar a técnica do recurso especial”.

A Ministra avança em seu arguto raciocínio, levantando relevantes questões:

O problema atualmente é que o processo administrativo fiscal é cada vez mais raro. As Turmas da 1ª. Seção possuem entendimento tranqüilo de que quando o contribuinte declara os fatos jurídicos tributários e o Fisco concorda com a declaração efetuada não há necessidade de processo administrativo (cf. REsp 859.855/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/12/2008, DJe 19/02/2009 AgRg no REsp 671.018/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 06/08/2009). Mas esta declaração é suficiente para impor responsabilidade tributária a terceiro? Inclusive, quando este terceiro estaria formulando prova contra si de um possível ilícito comercial, civil, trabalhista, penal etc?

Por conseguinte, esta interpretação que o STJ vem conferindo aos arts. 3º, parágrafo único, da LEF e arts. 135 e 204, parágrafo único, do CTN, relativa à presunção de legitimidade da CDA e atribuição de ônus probatório ao responsável, é compatível com a Constituição Federal, em especial com o devido processo legal?

O quadro exposto pela Ministra é realmente muito grave. Revela que a tese até então dominante no âmbito do STJ dá azo a ações prenes de arbitrariedade por parte do Poder Público, quando este, simplesmente, inscreve o nome do sócio-gerente ou

administrador na CDA, sem demonstrar a menor preocupação com os danos potenciais e, notadamente, em responder a esses questionamentos consignados no voto em comento.

Pelo que, não a esmo, aduz a Ministra Eliana Calmon que é chegada a hora de a “jurisprudência da Corte evoluir no estudo da presunção de certeza e de legitimidade da CDA com relação ao terceiro, responsável tributário, em todas as modalidades de responsabilidade previstas no CTN.”

Nesse ponto, é destacada a lição de Jaime Marins (2001, pp. 535-536) para quem a legitimidade da CDA decorre da autotutela do Estado e possui fundamento no papel desempenhado pelo sujeito passivo – seja contribuinte ou responsável – no processo administrativo de formação do crédito tributário.

É de se ver que, segundo a Ministra, apenas o que decorre do processo administrativo fiscal possui presunção de certeza e de legitimidade, haja vista a CDA deve refletir de maneira idônea aquilo que foi apurado na esfera administrativa.. Nessa esteira, é que confere presunção de legitimidade ao título executivo é o produto da livre atuação das partes no exercício do contraditório, em sua fase de formação.

Prosseguindo em seu voto iconoclasta, a Ministra alerta o ato administrativo de lançamento não é um ato da mesma natureza do ato que resulta do poder de polícia, que, por seu turno, é “autoexecutável”. Por outro lado, o título executivo é necessário ao Estado para o alcance do patrimônio privado. Destarte, para que tal título seja válido deve antes se submeter a um rigoroso controle de legalidade por meio do processo administrativo. Até que, finalmente, obtenha a chancela por força do ato de inscrição em Dívida Ativa, que, segundo Eliana Calmon “se constitui na última instância do controle de legalidade da persecução tributária.”

É importante perceber, nessa abordagem oferecida pela Ministra Eliana Calmon que, anda bem a jurisprudência quando dispensa o processo administrativo quando a Administração Fazendária assente com os termos da declaração feita pelo contribuinte ou pelo responsável tributário, porquanto tal manifestação é expressão da responsabilidade e da ocorrência do fato gerador. Contudo, inexistem na declaração elementos que caracterizem a responsabilidade tributária de terceiro, máxime a responsabilidade prevista no inciso III, do CTN.

Forte nessas razões, a Ministra articula:

Disso deflui que a presunção da CDA só deve ser aplicada no que estiver legitimada por declaração do contribuinte ou pelo processo administrativo de constituição da dívida. Se o Fisco pretende estender a responsabilidade tributária ao substituto cuja responsabilidade decorre da lei, basta comprovar na CDA a declaração do responsável assumindo o dever de recolhimento do tributo e a própria materialização fática da hipótese normativa; se o Fisco pretende alcançar o responsável por transferência deve comprovar o evento fático que desencadeia a sucessão passiva; em outras palavras, a CDA deve expressar o evento fático contido em declaração ou em processo administrativo tributário como condição para a aplicação da presunção de certeza, liquidez e legitimidade do título executivo.

Sopesada a melhor doutrina, a jurisprudência dominante e as situações próprias da vida prática, a Ministra Eliana Calmon conclui que: (i) há presunção de legitimidade da CDA contra o contribuinte que realiza a declaração tributária, dispensada, nesses casos, a formação de processo administrativo; portanto, o ônus de desconstituir esta presunção é do contribuinte, sendo legítima – se não demandar dilação probatória – a via da exceção de pré-executividade; (ii) a presunção de legitimidade da CDA em desfavor do responsável só é admitida quando a Fazenda Pública basear o título na existência de processo administrativo prévio, no qual se discutiu a responsabilidade do terceiro; (iii) a presunção de legitimidade da CDA em desfavor do sócio-gerente ou administrador não se operará quando estes não formularem declaração tributária ou diante da inexistência de prévio processo tributário antes da inscrição na CDA, cabendo ao Fisco comprovar o suporte fático que permite a eficácia da CDA em relação ao terceiro, podendo ser em juízo em procedimento incidental ou por meio de processo administrativo fiscal; e (iv) caso o sócio-gerente ou administrador não conste originalmente da CDA, impõe-se ao Fisco propor incidente processual para demonstrar em juízo, ou até mesmo fora dele¹⁷, a causa jurídica da suposta responsabilidade.

Ao final a Ministra votou no sentido de ser mantido aresto embargado, pois não houvera procedimento administrativo fiscal anterior à inscrição na CDA, razão pela qual não seria juridicamente possível a aplicação da inversão do ônus da prova em desfavor dos supostos responsáveis tributários.

Esse brilhante posicionamento adotado pela renomada Ministra Eliana Calmon, em seu voto vencido, demonstra que no STJ, malgrado o cuidado que historicamente sempre dispensou à estabilidade de suas decisões, começa a surgir uma nova corrente, mais atual, mais equitativa, mais técnica e mais apropriada para o enfrentamento da matéria.

¹⁷ Quando o Fisco, por iniciativa própria, instaura procedimento de lançamento contra os supostos responsáveis.

5 CONCLUSÃO

O contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, dentre outros, são princípios de ordem constitucional cuja observância nas esferas judicial e administrativas é essencial para a manutenção do próprio estado democrático de direito, tão caro à sociedade coetânea, por certo que se trata da maior conquista do homem ocidental, realizada historicamente e que remonta à Revolução Francesa e cuja encontra arquétipos na supremacia helênica no mundo antigo, conquistada após o sucesso nas guerras médicas¹⁸ (WEIR, 2006, p. 10-16).

Temos, portanto, que a premissa básica para o Fisco inscrever o nome de sócio-gerente ou administrador no título executivo fiscal é a observância de anterior procedimento administrativo fiscal, no qual logrou-se êxito em comprovar que o crédito tributário originou-se de ação com excesso de poderes, fraude à lei, ou ao estatuto ou contrato social.

Não poucos são os motivos pelos quais deve ser assim. Um deles se deve ao papel desempenhado pelo Fisco na formação do título que não se origina de sentença condenatória, por certo que inexistente execução tributária fundada em título executivo judicial.

De mais disso, a CDA é formada por iniciativa exclusiva da Fazenda Pública, que é a credora. Isso não ocorre com outros títulos executivos extrajudiciais, que são formados por manifestação de vontade bilateral, ou pelo próprio devedor, como os contratos ou cheques, por exemplo (MARINS, 2001, pp. 535-536).

Ademais a presunção de legitimidade da CDA conferida pela LEF deve ser interpretada à luz dos referidos princípios, bem como à luz do princípio da razoabilidade, pois não basta que a lei confira presunção de legitimidade há um ato para que essa presunção seja absoluta, pois, como visto, ela não desincumbe a Administração Pública de apresentar provas do fato a partir do qual é estabelecido o raciocínio presuntivo. Significa dizer que se a Fazenda Pública não foi capaz de demonstrar – por meio de procedimento administrativo regular e necessariamente anterior à inscrição – a presença das circunstâncias do artigo 135, inciso III, do CTN, não deverá haver presunção de liquidez e certeza da CDA e a responsabilização de sócios-gerentes ou administradores dependerá de dessa comprovação, por parte do sujeito ativo (TOMÉ, 2005, p. 233).

¹⁸ Conflitos bélicos entre os antigos gregos e o Império Persa durante o século V a.C., cuja vitória final helênica significou a sobrevivência da democracia.

O contrário seria admitir que eventualmente a Fazenda Pública, se valha da presunção de legitimidade da CDA e simplesmente inscreva o nome dos sócios-gerentes ou administradores originalmente nos títulos executivos – até porque a realização desse ato não está sujeita a nenhum controle por parte do poder judiciário e independe da vontade de qualquer dos possíveis sujeitos passivos – e com isso transfira o ônus da prova ao suposto responsável, que, em linha com a jurisprudência dominante no STJ, só poderá produzir essa difícil prova negativa em sede de embargos à execução fiscal, após garantir o Juízo.

Tal discrepância não está em linha com os princípios constitucionais que regulam o processo, seja na esfera administrativa seja na esfera judicial.

Impende destacar, ainda, que, conforme dispõe o artigo 110 do CTN a lei tributária deverá respeitar os institutos e princípios de direito civil e direito comercial, que preconizam a existência personalidade jurídica. Como cediço, a pessoa jurídica não se confunde com as pessoas naturais que a compõem. Portanto, as sociedades empresárias possuem personalidade jurídica distinta da personalidade jurídica de seus sócios e administradores (COELHO, 2004, p. 112). À essas pessoas jurídicas deve ser assegurado, outrossim, o direito à impugnação, pois se a Fazenda Pública entende que há indícios da ocorrência das circunstâncias do artigo 135, inciso III, do CTN, reúne ela (a Fazenda Pública) todas as condições necessárias para lavrar o auto de infração em desfavor dos sócios-gerentes ou administradores.

Apenas tendo o suposto responsável tributário exercido seu direito à impugnação na esfera administrativa é que se pode aceitar a presunção de liquidez e certeza da CDA, conforme conferida pela LEF.

Conforme demonstrado no presente estudo, até mesmo os STJ que firmou a jurisprudência no sentido da presunção de legitimidade da CDA, por meio das mentes mais vanguardistas e privilegiadas dos julgadores que compõem seus órgãos fracionários, já demonstram que vão se libertando de comodismos jurisprudenciais e vislumbrando a matéria de um ponto de vista mais amplo e em linha com as tendências soberanas de administração da justiça.

Tudo isso leva a crer que, no mínimo, tema precisa ser mais amadurecido tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência para que ao final, um procedimento legal e essencial para a manutenção do Estado, como é a cobrança do crédito tributário, não se traduza em uma arma que sirva à perpetração de abusos e ilegalidades.

5 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

AKSELRAD, Moisés. **Teoria e prática de Direito Tributário**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e responsabilidade Tributária**. São Paulo, Dialética, 2002.

BODMAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do sócio-administrador**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

BONAPARTE, Napoleão. in: BALZAC, Honoré de (Org.): Napoleão: Máximas e Pensamentos. Tradução de José Dauster. Rio de Janeiro: Topbooks, 1995, p. 55. Título original: *Maximes et Pensées de Napoléon*.

BORBA, Cláudio: **Direito Tributário**. 13 ed. Rio de Janeiro; Impetus, 2003.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Processo Judicial Tributário. In: BARRETO, Aires F. (coord); BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord). **Curso de Iniciação em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

BRASIL. **Código Civil**. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Rideel, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.

BRASIL Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.

BRASIL. Lei nº 11.672, de 8 de maio de 2008. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de Maio de 2009. Disponível Em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm. Acesso em: 01 nov. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 1.101.780 – RJ. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: COPAJA - Comércio de Produtos Alimentícios Jardim Amália Ltda. Relator: Luiz Fux. Acórdão 3 de set. de 2009. D.J.E. 07.10.2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 1.157.074– SP. Agravante: Artur Perpétuo de Oliveira. Agravado: Fazenda Nacional. Relator Herman Benjamin. Acórdão 06 de out. de 2009. D.J.E. 05.11.2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.057.518 – RS. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Recorrido: Anibaldo Ramm. Relatora: Denise Arruda. Acórdão 02 de abr. de 2009. D.J.E. 04.05.2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nos Embargos de Divergência em Agravo de Instrumento n. 815.227 – MG. Embargante: Marcos Alexandre Ricaldoni de Miranda. Embargado: Estado de Minas Gerais. Relator: Benedito Gonçalves. Acórdão 26 de ago. de 2009. D.J.E. 09.09.2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.095.672 – SP. Recorrente: GG Presentes Ltda. Recorrido: Fazenda do Estado De São Paulo. Relator Humberto Martins. Acórdão 04 de jun. de 2009. D.J.E. 25.06.2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 798.287 – RS. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Recorrido: Móveis Borba Ltda. Relator: Herman Benjamin. Acórdão 06 de out. de 2009. D.J.E. 21.10.2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.110.925 – SP. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Recorrido: Eduardo Lima da Costa. Relator: Teori Albino Zavasck. Acórdão 22 de abr. de 2009. D.J.E. 04.05.2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 138284 – CE. Recorrente: União Federal. Recorrido: Petróleo Dois Irmãos Ltda. Relator: Carlos Velloso. Acórdão 01 set. 1992. D.J.U. 28.08.1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Processo Administrativo Federal**: Comentários à Lei 9.784 de 29/1/1999. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Fábio Ulhôa. **Manual de Direito Comercial**. 15. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. São Paulo: Dialética, 2001.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

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

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

WAMBIER, Luiz Rodrigues (coord.); ALMEIDA, Flávia Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. **Curso Avançado de Processo Civil**: Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento. 10. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. 1 v.

WAMBIER, Luiz Rodrigues (coord.); ALMEIDA, Flávia Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. **Curso Avançado de Processo Civil**: Execução. 10. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. 2 v.

WEIR, William. **50 Batalhas que mudaram o mundo**: os conflitos que mais influenciaram o curso da história. Tradução de Roger Maioli. São Paulo: M. Books, 2006. Título original: *50 Battles that changed the World*.

XAVIER, Aberto. **Do Lançamento**: teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.