

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito Constitucional

Cristina Cunha Lima

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO GERENTE (RE)
PENSADA SEGUNDO O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Brasília – DF

2009

Cristina Cunha Lima

**A responsabilidade tributária do sócio gerente (re) pensada
segundo o princípio da proporcionalidade**

Monografia apresentada com
requisito parcial à obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário e
Finanças Públicas, no curso de Pós-
Graduação Lato Sensu do Instituto
Brasiliense de Direito Público - IDP

Orientadora: Prof^a. Inês Porto

Brasília – DF

2009

L732

Lima, Cristina Cunha

A responsabilidade tributária do sócio gerente (re) pensada segundo o princípio da proporcionalidade / Cristina Cunha Lima. Brasília, 2009. 75 f. ; 29 cm.

Monografia (especialização) - Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP), Curso de Pós-Graduação Lato Sensu.

Orientadora: Profª. Inês Porto

1. Responsabilidade Tributária. 2. Sócio gerente. 3. Execução fiscal. 4. Dívida ativa. 5. Princípio da Proporcionalidade. I. Título

Cristina Cunha Lima

**A responsabilidade tributária do sócio gerente (re) pensada
segundo o princípio da proporcionalidade**

Monografia apresentada com requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovada pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com
Menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho ao meu marido Frederico, meu amor, e ao meu filho Ricardo, minha inspiração.

AGRADECIMENTO

Agradeço a todos os professores do Curso de Especialização em Direito Tributário e Finanças Públicas e especificamente a Professora Inês Porto, minha orientadora, pelo estímulo e auxílio que foram essenciais para elaboração desse trabalho.

Aos meus colegas de Curso, pelo maravilhoso convívio.

Agradeço, por fim, ao precioso incentivo e apoio recebidos dos Magistrados com os quais trabalhei, que sempre reconheceram a importância da capacitação dos servidores do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, para o engrandecimento da instituição e a efetiva melhora na prestação do serviço público.

RESUMO

A presente monografia tem como objetivo estabelecer uma relação entre a responsabilidade tributária do administrador de pessoa jurídica de direito privado e o princípio da proporcionalidade, analisando os elementos que caracterizam tanto um quanto o outro instituto. Partindo de um questionamento sobre os limites da responsabilidade tratada pelo art. 135 do Código Tributário Nacional, do ônus da prova da conduta dolosa, da presunção de certeza e liquidez que reveste a Certidão da Dívida Ativa, do redirecionamento da execução fiscal para o administrador, investiga os tratamentos doutrinários e jurisprudenciais concedidos ao tema. Prossegue adentrando no estudo do conteúdo do princípio da proporcionalidade e seus subprincípios. Na parte central estabelece o elo entre os dois temas. Por fim, faz um estudo da jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça sobre o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente e analisa a evolução do entendimento consolidado naquela Corte. Conclui examinando os motivos pelos quais a questão não foi alçada ao Supremo Tribunal Federal.

PALAVRAS-CHAVES: Responsabilidade tributária. Sócio gerente. Pessoa jurídica de direito privado. Execução fiscal. Certidão da Dívida Ativa. Princípio da Proporcionalidade.

ABSTRACT

This monograph aims to establish a relationship between the companies managing partners tax liability and the proportionality principle, by analyzing the key elements that characterize both institutes. Starting with a question regarding the limits of the liability addressed by art. 135 of the National Tributary Code, the burden to prove the misconduct, the presumption of certainty and liquidity that has the outstanding debts certificate, and the tax execution redirection to the administrator, investigates the doctrinal and jurisprudential treatments granted to the subject. It continues studying the content of the proportionality principle and its sub principles. In the central part, establishes the link between the two themes. Finally, studies the jurisprudence in the Superior Court of Justice concerning the tax execution redirection to the company administrator and analyses the evolving understanding consolidated in that Court. Concludes examining the reasons why the issue was not raised to the Supreme Federal Court.

Keywords: Tributary responsibility. Managing partners. Tax execution. Debts certificate. Proportionality principle.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL.....	13
1.1 A responsabilidade no direito brasileiro.....	13
1.2 A responsabilidade no Código Tributário Nacional.....	14
1.2.1 <i>A responsabilidade tributária dos sócios, administradores e gerentes.....</i>	17
1.2.2 <i>A apuração da responsabilidade tributária.....</i>	19
1.3 A Execução Fiscal.....	24
1.3.1 <i>O redirecionamento da execução fiscal e a inversão do ônus da prova.....</i>	25
1.3.2 <i>Os meios de defesa do sócio.....</i>	30
2 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE X O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL.....	32
2.1 O princípio da proporcionalidade e seus subprincípios.....	32
2.1.1 <i>Subprincípio da adequação.....</i>	35
2.1.2 <i>Subprincípio da necessidade.....</i>	36
2.1.3 <i>Subprincípio da proporcionalidade stricto sensu.....</i>	37
2.2 Abordagem sobre uma possível relação entre o princípio da proporcionalidade e o redirecionamento da execução fiscal.....	38
2.3 Críticas em relação à aplicação do princípio da proporcionalidade.....	46
3 ESTUDO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE O TEMA.....	48
3.1 Evolução jurisprudencial.....	48
3.2 Análise crítica da evolução jurisprudencial produzida pelo Superior Tribunal de Justiça.....	57
3.3 Por que essa questão não é alçada à nível constitucional.....	61
CONCLUSÃO.....	67
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	71

INTRODUÇÃO

Este estudo é fruto de inquietação nascida do dia-a-dia de trabalho, em Gabinete de Desembargador, no Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no qual recebíamos, diariamente, diversos recursos (agravos de instrumento, exceção de pré-executividade, apelações em embargos à execução, dentre outros) abordando sempre o mesmo tema: o redirecionamento da execução fiscal para o administrador da empresa.

Essa questão, ao longo dos anos, apesar de sofrer inúmeros tratamentos jurídicos diferentes, mostrou-se resiliente, e até os dias de hoje é objeto de intensa demanda no Poder Judiciário.

Outro fator que contribui para o crescente aumento do número dessas causas no Poder Judiciário é, sem dúvida, o fato de a carga tributária brasileira, que no primeiro trimestre de 2009 atingiu o percentual de 38,45% do Produto Interno Bruto (PIB)¹, ser uma das maiores do mundo. Esse elevado ônus tributário, principalmente para as empresas brasileiras, reflete num crescente não recolhimento de tributos, o que provoca a reação do Fisco na busca de fórmulas para neutralizar a evasão fiscal.

Diante desse quadro, a tendência é que a quantidade de ações que têm por objeto esse tema aumente, assoberbando, ainda mais, a justiça federal brasileira, e é nesse ponto que reside a importância desse estudo.

A solução que o Fisco encontrou para reduzir a evasão fiscal oriunda desse problema foi justamente a inscrição conjunta do devedor (pessoa jurídica de direito privado) e dos corresponsáveis na CDA, no intuito de legitimar a transferência da responsabilidade tributária para o administrador da empresa, e o subsequente redirecionamento da execução fiscal para ele, o que ocorre sem prévio procedimento administrativo para apurar a responsabilidade tributária.

Inicialmente, a jurisprudência pátria autorizava o redirecionamento da execução fiscal independentemente de o nome do sócio da empresa executada constar da Certidão da Dívida Ativa (CDA). Entretanto, após longa controvérsia, o

¹ CARGA tributária no Brasil chega a 38,45% do PIB no primeiro trimestre. Disponível em: <www.economia.uol.com.br>. Acesso em: 2 dez. 2009.

Tribunal Superior de Justiça (STJ) uniformizou o entendimento no sentido de que, para ser possível o redirecionamento da execução para o sócio, ele necessariamente deve estar identificado como corresponsável na CDA.

No entanto, o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente, que é ignorado desde o lançamento, aparecendo seu nome apenas na CDA como corresponsável e por esse fundamento seu patrimônio pessoal, independentemente do tipo societário, passa a responder, de forma objetiva e ilimitada, pelas dívidas fiscais contraídas pela empresa, sempre me causou perplexidade por, no meu entender, provocar um ônus exacerbado ao cidadão.

Daí os seguintes questionamentos: Em que medida esse ato administrativo, fundamentado no art. 135 do CTN, poderia ser considerado inconstitucional? Ofendê-lo-ia o princípio da proporcionalidade? É possível existir alguma relação entre o redirecionamento da execução fiscal, nessas bases legais e o princípio da proporcionalidade? Porque essa questão jamais foi suscitada no Supremo Tribunal Federal?

Esse estudo parte do fundamento inicial de que a inclusão do nome do sócio da empresa devedora na CDA, sem apresentar provas de que ele extrapolou os poderes ou afrontou ao contrato ou estatuto, conforme determina o art. 135 do CTN, equivaleria, na prática, a criar uma nova hipótese de responsabilidade tributária, diversa daquela estabelecida pelo citado artigo, o que ofenderia os princípios da estrita legalidade e tipicidade fechada.

Outro aspecto importante que será considerado é que, talvez, essa não seja a medida mais adequada para se obter o pagamento da dívida fiscal de pessoa jurídica inadimplente, pois inúmeras vezes o Fisco utiliza a máquina judiciária antes de a causa estar madura, isto é, sem ter realizado o acerto sobre a sujeição passiva da obrigação tributária.

É firme na doutrina o entendimento de que o momento adequado para apuração da ocorrência dos atos indicados pelo art. 135 do CTN é em processo administrativo prévio, no qual poderá ser produzida a prova do dolo dos sócios, oportunizando-lhes o contraditório, tornando líquida e certa a corresponsabilidade.

Nessa mesma linha é a posição defendida por Theodoro Júnior:

A co-responsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal. Reclama, como é crucial, apuração pelos meios legais, e só depois do indispensável acertamento do fato que a tiver gerado é que a responsabilidade do estranho poderá ser havida como líquida e certa. Isto, como é óbvio, nunca poderá ser feito depois da penhora, no bojo da execução forçada já em curso, já que a certeza é pressuposto de admissibilidade da própria execução, devendo anteceder-lhe obrigatoriamente².

Por outro lado, deve ser sopesada a supremacia do interesse público, ao fundamento de que a Fazenda Pública atua para defender o erário, ou seja, o conjunto de receitas públicas destinadas ao provimento das necessidades públicas.

Nesse contexto, esta pesquisa seguirá a vertente jurídico-teórica, porque pretende discutir os conceitos, aplicação e interpretação das normas jurídicas inseridas nos artigos 135 do CTN e 3º da Lei n. 6.830/80, especificamente a responsabilidade tributária, sua apuração, os atos causadores dessa responsabilidade, a execução fiscal, seu redirecionamento, a presunção de certeza e liquidez que reveste a CDA. O postulado da proporcionalidade e seus subprincípios também serão abordados, bem assim, realizada análise sobre a possível correlação entre o princípio da proporcionalidade e o redirecionamento da execução fiscal.

A partir da combinação desses conceitos será realizado um estudo sobre a evolução jurisprudencial no Superior Tribunal de Justiça e promovida análise crítica dessa jurisprudência, além do questionamento sobre o motivo pelo qual tal questão não foi alçada ao Supremo Tribunal Federal.

O acórdão base desse trabalho foi os Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 702.232/RS, da Relatoria do Ministro Castro Meira, porque traçou novos contornos para a responsabilidade tributária do sócio gerente, entendimento que permanece sendo utilizado até os dias atuais. Esse precedente sedimentou na 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça a orientação de que, constando o nome do sócio/diretor na Certidão de Dívida Ativa, é possível o redirecionamento da execução fiscal para ele, transferindo-lhe o ônus da prova, não ocorrendo ofensa ao art. 135 do Código Tributário Nacional, porquanto a sua responsabilidade se presume, cabendo-lhe a prova em contrário por meio de embargos à execução.

² THEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 29.

Para tanto serão usados textos doutrinários, pareceres, artigos, normas e resoluções e jurisprudência a respeito do tema, proferidas até os dias de hoje no Superior Tribunal de Justiça.

1 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

1.1 A responsabilidade no direito brasileiro

A palavra 'responsabilidade', segundo o Dicionário Koogan e Houaiss³, tem como significado a obrigação de responder pelas ações próprias ou dos outros.

No Direito, a teoria da responsabilidade teve origem no Direito Romano, a partir de quando os conceitos de pena, reparação, delito público e delito privado, passaram a ter tratamentos diferenciados.

Para o Direito Civil a responsabilidade decorre de um prejuízo, originário ou não de ato ilícito, da censurabilidade da conduta (dolo ou culpa), do nexo causal entre o prejuízo e o ato/omissão, surgindo, então, o dever de indenizar.

A responsabilidade civil, conforme seu fundamento, pode ser subjetiva ou objetiva. A responsabilidade subjetiva baseia-se na culpa, que deve ser comprovada para gerar o dever de indenizar. Já a objetiva, imposta por lei, em determinadas situações, estabelece a obrigação de reparar o dano independentemente de culpa. Portanto, neste caso, é suficiente a ocorrência do dano e do nexo de causalidade para determinar a responsabilidade civil do agente. Em algumas situações presume-se a culpa (responsabilidade objetiva imprópria), noutras a prova da culpa é totalmente prescindível (responsabilidade civil objetiva propriamente dita).

Por outro lado, na Constituição Federal de 1988, a 'responsabilidade', em determinadas abordagens, adquire um conteúdo diferente daquele doutrinário de reparação. Algumas vezes, aparece como a obrigação de determinado Poder ou Agente de fazer, agir, executar, ter cuidado. Também, ainda na Carta Magna, há as atribuições de competências que, em última análise, são atribuições de responsabilidades para agir em determinadas ocasiões, como, por exemplo, as competências administrativas e legislativas.

No tocante à responsabilidade tributária, esta diverge do conceito de responsabilidade civil, ao passo que sempre decorre de lei, origina-se do

³ Responsabilidade. In: KOOGAN, Abrahão; HOUAISS, Antônio. *Enciclopédia e Dicionário Ilustrado*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Edições Delta, 2000. p. 1.376.

inadimplemento de uma obrigação (para o Estado) ou do débito (para o sujeito passivo da relação tributária), embora em alguns casos exija a prática de atos ilícitos.

Para Machado⁴ a responsabilidade tributária tem um sentido amplo e outro estrito. Segundo o referido Professor a responsabilidade tributária propriamente dita é “a submissão, em virtude de disposição de legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva”.

Essa possibilidade de impor sansão aquele que não tem o dever jurídico de cumprir a obrigação está fundamentada na estrutura dualista da relação obrigacional, que foi adotada pelo Código Tributário Nacional (CTN), conforme esclarece Zequim⁵:

A teoria dualista das obrigações distingue a dívida (schuld), da responsabilidade (haftung). Enquanto a dívida ou débito (schuld) consiste no dever jurídico assumido pelo devedor de realizar uma prestação em favor do credor, a responsabilidade surge, em um segundo momento, possibilitando a subordinação do patrimônio do devedor a uma atuação do credor, na hipótese de inadimplemento.

1.2 A responsabilidade no Código Tributário Nacional

O art. 121, do CTN⁶, dispõe o seguinte:

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

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

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

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

Como se vê, o referido artigo estabelece como sujeitos passivos da obrigação tributária principal tanto o contribuinte quanto o responsável.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editora Ltda., 2008, p. 150-151.

⁵ ZEQUIM, Rodrigo Campos. *Responsabilidade Tributária do Administrador por Dívidas da Empresa*. Curitiba: Juruá, 2003. p. 40.

⁶ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 26 out. 2009.

O contribuinte, então, é o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária. Nos termos da teoria dualista o contribuinte é quem pratica o fato gerador, portanto contrai o débito e responde pelo ônus tributário.

Segundo Amaro⁷, com enfoque na capacidade contributiva atingida pelo tributo, “o contribuinte é, na situação material descrita como fato gerador, a pessoa que manifesta capacidade contributiva, ou seja, titularidade de riqueza (renda, patrimônio etc.)”.

Já o responsável apresenta-se, na relação tributária, como um terceiro, pois não tem relação direta com o fato gerador, mas que, por conveniência, oportunidade ou necessidade de arrecadação, tem seu vínculo com a obrigação tributária definido por lei.

De acordo com a teoria dualista esse sujeito passivo tem somente a responsabilidade, ou seja, a sujeição de seu patrimônio ao credor, sem ter praticado o fato gerador e contraído o débito.

Ocorre, então, uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação com a presença do responsável como devedor na obrigação tributária, uma vez que este ocupará a posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte.

Cabe assinalar que a responsabilidade tem como característica poder ser pessoal, subsidiária ou solidária, tendo a faculdade de assumir, concomitantemente, mais de uma dessas propriedades. Será pessoal se competir exclusivamente ao terceiro pagar o tributo desde o início. Diz-se subsidiária quando o terceiro for responsável pelo pagamento da dívida, somente no caso de o devedor originário não tiver possibilidades de pagar o tributo. Por fim, é solidária quando mais de uma pessoa integrar o pólo passivo da relação tributária, ficando todos responsáveis, igualmente, pelo pagamento da dívida.

A sujeição passiva por responsabilidade pode ocorrer por transferência ou por substituição. A diferença de uma e de outra forma de responsabilidade foi bem definida por Coelho, citado por Vaz⁸, nos seguintes termos:

⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 300.

⁸ VAZ, José Otávio de Vianna. *A Responsabilidade Tributária dos Administradores de Sociedade no CTN*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 94.

[...] o fenômeno da substituição tributária, bem demonstra que a pessoa obrigada a pagar o tributo, por expressa determinação do comando da norma, é diferente da que, na hipótese de incidência dessa mesma norma, pratica o fato eleito como jurígeno (o fato gerador). Então é absolutamente necessário destacar na hipótese de incidência da norma não apenas a materialidade do fato e as coordenadas de tempo e lugar, mas, também a pessoa envolvida com o fato jurígeno, mormente em se tratando de impostos cujos fatos geradores são fatos atinentes ao estado da pessoa: em ser, estar ou fazer. [...] Cabe frisar que nos casos de responsabilidade tributária por transferência, existe uma cláusula jurídica que imputa ao responsável o dever de pagar o tributo em lugar do contribuinte. O que se transfere é o dever jurídico, que migra total ou parcialmente do contribuinte para o responsável. Diferentemente, nos casos de substituição tributária, a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte. A lei imputa diretamente o dever de pagar o tributo ao responsável tributário. O que se substitui, portanto, é a pessoa que, tendo praticado o fato gerador, deveria ser o sujeito passivo (o substituto legal tributário, como diria Hector Villegas, não substitui o contribuinte, mas a pessoa que deveria sê-lo). O estudo da substituição é normativo, e não econômico. Está na estrutura da norma.

Por outro lado, a escolha pelo legislador do responsável tributário não é completamente discricionária, isto é, não é qualquer pessoa, física ou jurídica, que pode ser indicada pela norma para pagar tributos por fatos praticados por outros, ou qualquer tipo de vínculo que enseja a responsabilidade do terceiro. O art. 128 do CTN⁹, bem assim, a própria Constituição Federal impõe limites a esse poder.

Para que alguém possa assumir a posição de responsável na obrigação tributária, deve possuir vínculo com o fato gerador da obrigação tributária. No entanto, devem ser observados os princípios tributários previstos na Constituição Federal, principalmente o da capacidade contributiva. Portanto, a natureza do vínculo do terceiro com o fato gerador, que provoca a responsabilidade, é que compatibiliza o *quantum* a ser recolhido e a capacidade contributiva do responsável.

O CTN, ao regulamentar a responsabilidade tributária, o fez no Título II, Livro Segundo, Capítulo V, sendo que dividiu o referido capítulo em quatro Seções, quais sejam:

Seção I – Disposição Geral – art. 128;

Seção II – Responsabilidade de sucessores – arts. 129 a 133;

Seção III – Responsabilidade de terceiros – arts. 134 e 135;

Seção IV – Responsabilidade por infrações – arts. 136 a 138.

⁹ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 26 out. 2009.

Considerando que este trabalho está direcionado ao estudo da responsabilidade de terceiros, especificamente da responsabilidade dos sócios e administradores de pessoas jurídicas, disciplinada no art. 135 do CTN, o enfoque a seguir será dado em função da análise de seus fundamentos.

1.2.1 A responsabilidade tributária dos sócios, administradores e gerentes

A pessoa jurídica de direito privado, nos termos do art. 20, do Código Civil (CC)¹⁰, “tem existência distinta dos seus membros”, possui responsabilidade jurídica própria e é capaz de assumir direitos e obrigações, inclusive as tributárias. Essa é a regra.

A respeito desse artigo, Diniz¹¹ faz as seguintes ponderações:

O art. 20 do Código Civil prescreve a mais completa independência entre os sócios ou associados e as pessoas jurídicas de que fazem parte, inexistindo qualquer responsabilidade daqueles para com as dívidas desta, no que é confirmado pela primeira parte do art. 596 do Código de Processo Civil. Somente em raríssimas exceções, previstas em lei, é que o sócio poderá ser demandado pelo pagamento do débito, tendo direito de exigir que sejam primeiro excutidos os bens da sociedade (CPC, art. 2ª parte).

A responsabilidade tributária, portanto, é exceção a regra da separação patrimonial entre sócios e pessoa jurídica, e seus casos estão expressamente previstos no Capítulo V, do CTN. O artigo 135¹² estabelece a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; confira:

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

- I. as pessoas referidas no artigo anterior;
- II. os mandatários, prepostos e empregados;

¹⁰ BRASIL. *Código Civil Brasileiro*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 26 out. 2009.

¹¹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993, v. 1, p. 140.

¹² BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 26 out. 2009.

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

A doutrina é uníssona em identificar a responsabilidade tributária estabelecida nesse artigo como sendo caso de responsabilidade pessoal, plena e exclusiva do terceiro. Em comentário a esse artigo, Oliveira¹³ afirma:

Considerando que a causa da substituição definida neste artigo provém de atos dolosos praticados contra os contribuintes substituídos, como faz ver seu caput, afasta-se da relação jurídica tributária a pessoa definida na lei como contribuinte do tributo. Vale dizer, não é solidária, nem subsidiária dita responsabilidade, mas sim pessoal do agente de referenciados atos.

Relembre-se que o efeito da responsabilidade tributária pessoal é excluir a figura do contribuinte do pólo passivo da obrigação, passando a responder pelo débito somente o patrimônio do terceiro indicado como responsável.

No entanto, para que a responsabilidade pelo pagamento da dívida fiscal se desloque do contribuinte (pessoa jurídica de direito privado) para o terceiro (administrador da empresa devedora), é necessária a presença de uma das seguintes condições: que o sócio-gerente pratique um dos atos do art. 135 do CTN, que a sociedade da qual ele seja sócio estabeleça a responsabilidade pessoal e ilimitada (determinação legal), ou por vontade das partes (convencionada).

Nesse trabalho, a análise se restringirá à espécie 'sociedade anônima', na qual a responsabilidade dos sócios e dos acionistas é limitada à subscrição das ações, portanto só haverá responsabilidade do sócio pelas dívidas fiscais da sociedade quando este praticar atos com infringência ao art. 135 do CTN.

Segundo Ferragut¹⁴ a existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas não suficiente, pois para concretizar o fato típico e antijurídico do art. 135, a conduta do agente deve ser necessariamente dolosa.

Nesse sentido, há inúmeros julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ)¹⁵, que afirmam que o sócio deve responder pelos débitos fiscais do

¹³ OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Código Tributário Nacional: Comentários, Doutrina, Jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 338.

¹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 121.

¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag n. 696.047/BA. Relator Ministro Humberto Martins. In: *Diário de Justiça eletrônico*, 28 nov. 2008. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 27 out. 2009.

período em que exerceu a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude.

Alguns doutrinadores afirmam que a responsabilidade de terceiros foi didaticamente prevista em dois artigos, no CTN, no intuito de diferenciar as infrações cometidas com dolo, nos termos do art. 135, daquelas cometidas com culpa, citadas no art. 134.

A conduta considerada dolosa requer a presença, concomitantemente, de dois elementos, quais sejam: a consciência que impõe o conhecimento do fato típico, e a vontade que é a intenção de praticá-lo. Portanto, o querer agir de forma ilícita é imprescindível para caracterizar o dolo.

Os fatos ilícitos especificados no art. 135 são, portanto, os resultantes de atos cometidos dolosamente, pelo administrador da pessoa jurídica, com 'excesso de poderes', 'infração à lei' e 'infração ao contrato ou estatuto'.

1.2.2 A apuração da responsabilidade tributária

A apuração da responsabilidade tributária passa necessariamente pelo exame (em concreto) dos atos praticados pelos administradores e a verificação se esses atos se enquadram nas ações descritas no art. 135 do CTN. Para tanto, faz-se, agora, a análise dos contornos jurídicos que cada fato típico possui.

O termo 'excesso de poder' é utilizado para definir atos praticados pelo administrador que transitam fora da esfera da finalidade da sociedade, com abuso ou desvio de poder, isto é, são aqueles atos praticados pelos sócios gerentes que vão além do autorizado pelo estatuto ou contrato social. Para Zequim¹⁶ o administrador age com excesso de poder quando:

[...] abusa ou utiliza para finalidade diversa as prerrogativas legais e estatutárias que lhe são conferidas. De modo mais simples, é quem age além do que lhe seria dado fazer. Exemplos de condutas praticadas com excesso de poderes seria a do administrador que contrata a venda de um produto da empresa em quantidade muito superior a sua produção, sem

¹⁶ ZEQUIM, *op.cit.*, p. 78.

qualquer consulta prévia aos demais sócios ou à assembléia geral, bem como a compra de bens diversos da finalidade da empresa.

A infração à lei refere-se à conduta, realizada pelo administrador da pessoa jurídica, contrária à lei, considerando-a em seu sentido amplo, desde que seja hábil a causar efeitos fiscais. Em outras palavras é a conduta contrária a qualquer lei, mas que dê origem a uma obrigação tributária.

Há divergências, na doutrina, quanto à abrangência do termo lei.

O STJ, no julgamento do REsp n. 989.724/SP¹⁷, da lavra do Ministro José Delgado, acolheu o sentido amplo de lei, ao firmar entendimento de que constitui infração à lei a conduta praticada pelos sócios-gerentes que recolheram as contribuições previdenciárias dos salários dos empregados da empresa executada e não as repassaram ao INSS, infração aos arts. 20 e 22 da Lei n. 8.212/91 (Lei ordinária que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências).

Derzi¹⁸ e Renato Lopes¹⁹, por outro lado, defendem que a lei mencionada no art. 135 deve ser compreendida de modo restrito, por isso a infração apta a causar responsabilidade tributária seria a legislação societária, incluindo apenas a lei comercial ou civil, mas não a tributária.

Ainda, no tópico, havia a controvérsia, nos tribunais pátrios, se o mero inadimplemento de um tributo caracterizaria ou não infração a lei. Entretanto, tal questão foi submetida ao colegiado do STJ²⁰, pelo regime da Lei nº 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos), pacificando-se a Jurisprudência no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

¹⁷ Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 989.724/SP. Relator Ministro José Delgado. In: *Diário de Justiça eletrônico*, 03 mar. 2008. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

¹⁸ DERZI, Misabel. *A Fiscalização Tributária em um Estado Democrático de Direito*. Disponível em: < www.fazenda.gov.br/upc/pnafe/cst/arquivos/Fisc-Democ-Misabel >. Acesso em: 19 out. 2009.

¹⁹ LOPES, Luís Rocha. *Processo judicial tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 24.

²⁰ Id. REsp n. 1.101.728/SP. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. In: *Diário de Justiça eletrônico*, 23 mar. 2009. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

Naquela oportunidade, os ministros firmaram entendimento de que a ausência de pagamento dá origem à relação jurídica sancionadora, que objetiva a cobrança do tributo, mais juros e multa, e não a responsabilidade tributária.

Já quando ocorre a dissolução irregular da sociedade mediante o desaparecimento da firma, sem quitação dos débitos existentes, esse fato tem sido reiteradamente julgado pelo STJ como infração à lei tributária, conforme demonstra o teor da ementa abaixo colacionada, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - INCLUSÃO DE SÓCIO-GERENTE NO PÓLO PASSIVO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - DISSOLUÇÃO IRREGULAR - MUDANÇA DE DOMICÍLIO FISCAL SEM COMUNICAÇÃO À FAZENDA PÚBLICA - AUSÊNCIA DE REGISTRO EM JUNTA COMERCIAL - POSSIBILIDADE - PRECEDENTES - AGRAVO REGIMENTAL - ALEGAÇÃO DE REEXAME PROBATÓRIO - VALORAÇÃO DOS FATOS.

1. O mero inadimplemento do tributo não é causa de responsabilização tributária do terceiro para imputar-lhe a obrigação tributária por transferência.

2. A infração à lei, hipótese que autoriza a transferência da responsabilidade tributária, deve ser compreendida como o comportamento antijurídico do empresário e deve ser aferida em cada caso.

3. Há inúmeros precedentes desta Corte que consideram a dissolução irregular da pessoa jurídica como hipótese de infração à lei e, por conseguinte, causa suficiente para o redirecionamento da execução fiscal.

4. Trazendo o acórdão em seu corpo a descrição dos elementos de fato, a análise (valoração) da suficiência destes para a configuração ou não da responsabilidade tributária não implica no reexame do acervo probatório. Precedentes.

5. Agravo regimental não provido.²¹

Em síntese, como resume Machado²² os atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, aos quais se reporta o art. 135, III, do CTN, são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente.

Há outras questões tormentosas sobre a apuração da responsabilidade tributária, quais sejam: o momento em que deve ser produzida a prova dessas condutas dolosas praticadas pelo administrador, conforme delineadas acima, e a quem pertence ônus de prová-las.

Para grande parte dos doutrinadores, o ônus da prova cabe ao Fisco, primeiramente, devendo identificar a autoria da infração, individualizar a ação,

²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp n. 866.082/RS. Relatora Ministra Eliana Calmon. In: *Diário de Justiça eletrônico*, 14 out. 2008. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON/ >. Acesso em 27 out.2009.

²² MACHADO, *op.cit.*, p. 161.

caracterizando sua prática com dolo, ao fundamento da responsabilidade subjetiva. Nesse sentido, trago o seguinte julgado²³:

A responsabilidade tributária substituta prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial depende da prova, a cargo da Fazenda Estadual, da prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato e da incapacidade da sociedade de solver o débito fiscal.

O entendimento predominante na jurisprudência do STJ²⁴ é de que esse ônus, ao contrário, deve recair sobre o administrador, confira:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – NOME DO SÓCIO NA CDA – INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO NOS AUTOS.

1. A jurisprudência desta Corte é assente no sentido de que é caso de redirecionamento quando a ação já é proposta contra a pessoa jurídica e os sócios, cujos nomes se apresentam na CDA, hipótese na qual se inverte o ônus da prova.

2. In casu, a execução fiscal foi movida contra a sociedade e o sócio-gerente, cabendo a este o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.

3. A alegação de que não há prova nos autos da atuação contrária às normas tributárias ou aos limites do estatuto só reforça a tese de que caberá aos sócios demonstrar a ausência de responsabilidade, o que, até agora, não ocorreu.

4. Agravo regimental improvido.

Mas, em que momento deve ser realizada essa apuração?

Há duas soluções possíveis. Uma, a apuração se daria durante processo administrativo prévio, e, outra, pela citação do suposto responsável, já em sede de processo executivo fiscal.

A apuração da responsabilidade por meio de processo administrativo prévio necessariamente está relacionada com a atividade de lançamento.

O art. 142 do CTN²⁵ define lançamento nos seguintes termos:

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

²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgReg no AG n. 246.475/DF, Relatora Ministra Nancy Andrighi. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 244, 1 ago. 2000. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em 27 out.2009.

²⁴ Id. AgRg no AgRg no REsp n. 1.096.874/RS, Relator Humberto Martins. In: *Diário de Justiça eletrônico*, 14 out. 2009. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em 27 out.2009.

²⁵ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm >. Acesso em: 26 out. 2009.

Portanto, a relação jurídica tributária é constituída a partir do lançamento, momento em que devem ser identificados a hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota e o sujeito ativo e passivo, resultando, a partir daí, uma norma individual e concreta.

A constituição da dívida requer o ‘acertamento’ da incidência da norma tributária, isto é, a “verificação da coincidência das características da situação de vida com a hipótese contida na norma abstrata”²⁶, o que pode ocorrer no âmbito do procedimento administrativo de impugnação do lançamento.

Havendo motivos que justifiquem a responsabilidade tributária pessoal do administrador da pessoa jurídica devedora, no ato do lançamento ele deve, também, ser indicado como sujeito passivo da obrigação tributária.

Por meio desse procedimento, o administrador da empresa notificado do lançamento poderá impugná-lo. A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento, momento em que o Fisco apresentará os fatos que lhe deram a convicção de que o gerente praticou o ilícito que, se confirmado, motivará a transferência da responsabilidade pela dívida. Será, então, oportunizado o contraditório ao administrador. Só a partir desse conflito de interesses é que será formado um título certo e líquido, que possibilitará a execução judicial do débito.

Por meio desse procedimento abre-se a oportunidade para a revisão do lançamento, podendo ser alterada ou extinta a pretensão fazendária.

Esse entendimento é compartilhado por diversos doutrinadores, dentre eles Silva e Theodoro Júnior:

É necessário, assim, que a Administração, ao efetuar o lançamento identifique, com as prerrogativas que lhes são próprias, não só a ocorrência do fato gerador, mas também proceda à identificação do sujeito passivo. Vale dizer, deve individualizar a norma geral, imputando a responsabilidade pelo crédito na forma determinada pelo CTN, ou seja, responsabilidade pessoal do contribuinte, responsabilidade solidária ou responsabilidade pessoal do agente, conforme as circunstâncias fáticas do caso, sob pena de nulidade do ato administrativo do lançamento, da inscrição do débito em Dívida Ativa, da certidão extraída e, conseqüentemente, de impossibilidade de execução.²⁷

Com relação à co-responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário inscrito em nome de outrem, o que não se sabe, antes do regular processo

²⁶ SILVA, Américo Luís Martins da. *A Execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 40.

²⁷ *Id. Ibid.*, p. 155-156.

administrativo de lançamento e inscrição do crédito também contra o possível co-responsável, é justamente se o terceiro apontado é, ou não, um legítimo responsável tributário. É precisamente, portanto, sua qualidade de responsável tributário que está a reclamar acerto antes do ingresso da Fazenda no juízo executivo, pois do contrário estar-se ia admitindo execução forçada sem título executivo e, conseqüentemente, sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar, sob coação estatal de medidas executivas concretas, imediatas e definitivas.²⁸

Com a impugnação do lançamento ocorre a suspensão da exigibilidade do desse crédito tributário até ser proferida a decisão final.

A segunda possibilidade de apuração da responsabilidade tributária, a citação do terceiro no executivo fiscal, com inversão do ônus da prova, é a forma usual e admitida pela jurisprudência pátria, objeto de estudo do próximo item.

1.3 A Execução Fiscal

A execução fiscal é procedimento especial utilizado para 'cobrança' do crédito da Fazenda Pública, regulamentada pela Lei n. 6.830/80²⁹. O processo executivo, portanto, não é processo de conhecimento.

Realizada a citação do devedor, a ação prossegue, sem que haja necessidade de ser proferida sentença julgando o pedido de execução, até a satisfação do credor por meio de pagamento ou expropriação dos bens penhorados.

O título que fundamenta a execução fiscal é a Certidão de Dívida Ativa (CDA) que, segundo as disposições do art. 3º da Lei de Execução Fiscal³⁰ (LEF), dá origem à presunção legal de certeza e liquidez do crédito tributário, mas, sendo esta relativa, admite-se prova em contrário.

Segundo Wambier³¹ “o título não necessita, para sua viabilidade, da concordância ou aceitação do sujeito passivo da obrigação – basta o prévio

²⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 29.

²⁹ BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 set. 1980.

³⁰ THEODORO, JÚNIOR. *ibid.*

³¹ WAMBIER, Luiz R.; ALMEIDA, Flávio R. Correia de; TALAMINI, Eduardo. *Curso Avançado de Processo Civil*. 8ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. v. 2. p. 387.

procedimento administrativo, de que o administrado pode participar em contraditório”.

No art. 4º da LEF³² estão identificados os sujeitos passivos do executivo fiscal, que estabelece que a ação pode ser ajuizada contra o devedor, o fiador, o espólio, a massa falida, o responsável, nos termos da lei, por dívidas (tributárias ou não) de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, e os sucessores a qualquer título.

Ocorre que se tornou comum o sócio da pessoa jurídica devedora ser incluído no pólo passivo das execuções fiscais, sob o fundamento de responsabilidade tributária. É que a Fazenda Pública, a fim de garantir um eventual redirecionamento da execução fiscal, no caso da empresa executada não possuir bens suficientes para a quitação do crédito tributário, põe o nome do sócio como corresponsável pela obrigação tributária na CDA, independentemente de ter sido ou não realizado processo administrativo prévio.

1.3.1 O redirecionamento da execução fiscal e a inversão do ônus da prova

O redirecionamento da execução fiscal em desfavor dos sócios, cujos nomes constem da CDA como corresponsáveis, atualmente, é requerido ao juízo, pela Fazenda Pública, por meio de simples petição incidental, juntada aos autos.

Neste momento não é apresentada pelo Fisco qualquer prova da prática de conduta dolosa, pelos sócios, com infringência do art. 135 do CTN, mas, simplesmente, solicitado o redirecionamento.

Deferido pelo Juízo o redirecionamento da ação para o sócio e determinada a citação, ele passa a ser parte no processo, atuando não em nome da empresa, mas em seu próprio interesse, com finalidade de livrar seu patrimônio pessoal da constrição para satisfação da dívida da empresa.

Realizada a citação do sócio, inicia-se a contagem dos prazos processuais, devendo ele oferecer bens a penhora, para só então ter a oportunidade de discutir

³² THEODORO, JÚNIOR. *op.cit.*

sua responsabilização, em sede de embargos à execução, apresentando a prova da não infringência do art. 135. Por isso se diz que há inversão do ônus da prova, uma vez que a produção da prova passa a ser responsabilidade do sócio e não do Fisco, como era originariamente, em razão da responsabilidade subjetiva.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ³³ pacificou-se no sentido de que basta o nome do sócio-gerente constar como corresponsável pela dívida fiscal, na CDA, que tem presunção de liquidez e certeza, para que seja transferido para ele, sócio, o ônus de provar que não agiu com infringência ao art. 135 do CTN, possibilitando o redirecionamento da execução fiscal. Como exemplo, a colação a ementa proferida no julgamento do AgRg no EREsp n. 731.539/MG³⁴:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

1. A Seção de Direito Público pacificou o entendimento de que, constando o nome do sócio/diretor na Certidão de Dívida Ativa (CDA), há inversão do ônus da prova, não ocorrendo ofensa ao art. 135 do CTN, porquanto a sua responsabilidade se presume, cabendo-lhe a prova em contrário por meio de embargos à execução.

2. Agravo regimental provido.

O voto condutor do referido acórdão foi fundamentado nos seguintes termos, confira-se:

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que, nos termos dos arts. 3º da Lei n. 6.830/80 e 204 do CTN, a Certidão de Dívida Ativa (CDA) goza de presunção de certeza e liquidez. Assim, os dados que a compõem conferem aos indicados a condição de legitimados passivos para a relação processual executiva.

Importante salientar que não se trata de atribuir responsabilidade tributária objetiva aos sócios, uma vez que, para tanto, devem preencher os requisitos do art. 135 do Código Tributário Nacional. O que se está considerando por ora é a legitimidade passiva dos sócios para figurar na relação processual em virtude da presunção da CDA.

E não poderia ser diferente, dado que tal presunção de certeza e liquidez é relativa. A possível falta de correspondência entre o que o título formal (CDA) aparenta ser e o que ele efetivamente é constitui matéria a ser invocada pelos sócios em sede de embargos, que, se recebidos, impedirão, até seu julgamento, os atos executivos.

O entendimento firmado no julgamento desse recurso, de que a CDA goza de presunção legal de certeza e liquidez e que tal presunção, por si só, é suficiente

³³ *op.cit.*

³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no EREsp n. 731.539/MG, Relator Ministro Humberto Martins. In: *Diário de Justiça eletrônico*, 04 jun. 2007. Disponível em:< www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out.2009.

para conferir legitimidade passiva aos nela indicados como corresponsáveis na ação de execução fiscal, não possui respaldo no meio doutrinário.

Na concepção atual, a presunção de liquidez e certeza, que reveste a CDA em relação ao contribuinte que dela conste como devedor, só existe se ela estiver fundamentada no respeito a todas as garantias do procedimento administrativo, e para que tal presunção se estenda aos corresponsáveis eles devem figurar, também, na relação jurídica desde o ato de lançamento, a fim de que as garantias sejam igualmente observadas em relação à eles.

É que deve ser oferecida a oportunidade de acertamento da certeza e liquidez da obrigação, também com relação aos administradores da empresa devedora. Essa oportunidade só ocorrerá se os supostos responsáveis constarem também do lançamento fiscal e dele forem notificados.

Segundo Silva³⁵, a CDA somente possui a presunção legal de certeza e liquidez em duas ocasiões, quais sejam: quando o sujeito passivo da obrigação tributária não impugnar o lançamento ou quando este impugná-lo, mas não obtiver êxito; confira:

Se o sujeito passivo da obrigação, inerte, não se valeu do seu direito de provocar o reexame da pretensão fazendária ou se exerceu esse direito e foi repelida a impugnação produzida, presume-se, por força de lei, que a fazendária é fundada. Lembra Ronaldo Cunha Campos que o caráter fundado atribuído a esta pretensão fazendária implica o reconhecimento da certeza e liquidez da obrigação. O reconhecimento repousa na existência de um procedimento administrativo destinado a examinar a eventual resistência à pretensão fazendária. Reside, pois, precipuamente na estruturação de um procedimento destinado a reexaminar a pretensão da Fazenda e na sua razão (o lançamento do crédito), uma presunção de certeza e liquidez atribuída à obrigação tributária, presunção esta que elimina o consenso como requisito de acertamento da obrigação. Assim, segundo Ronaldo Cunha Campos, ainda quanto inexistente o acordo do sujeito passivo, e, portanto, o consenso, caminha-se para o acertamento da obrigação, tanto tributária quanto não tributária, através da presunção gerada pelo procedimento administrativo da impugnação. Do outro lado, o acertamento da obrigação implica a fixação de norma individual que a determine. Esta presunção, por sua vez, conduz à formulação de norma individual sem consenso ou sentença. O juízo de incidência de norma abstrata, formulado pela Fazenda, uma vez inexistente a aceitação do sujeito passivo, traduziria apenas uma razão de pretensão. A presunção gerada pela técnica da impugnação ao lançamento e da disciplina do procedimento em que a mesma se examina, segundo ele, confere a este juízo o caráter de norma individual, e, portanto, a primeira etapa do acertamento da obrigação. Daí a relevância que jurisprudência brasileira sempre atribuiu à regularidade do procedimento administrativo. Em resumo, diante da inércia do sujeito passivo, o lançamento se firma pela norma individual. Em face de

³⁵ SILVA, *op. cit.*, p. 59-60.

desacolhimento de uma impugnação, também se fixa neste caráter, porque resultou do procedimento administrativo, uma presunção de certeza e liquidez da obrigação.

Para que a CDA possua a presunção de liquidez e certeza que a lei lhe atribui, ela deve ser o reflexo perfeito do lançamento, que serviu de base a constituição do crédito tributário, que tenha sido objeto ou não de impugnação.

A inclusão do nome dos sócios da empresa na CDA como corresponsáveis em fase posterior ao lançamento e, conseqüentemente, ao processo administrativo, não tem o condão de dar eficácia plena à referida certidão e muito menos de dar fundamento a transferência do acerto da legitimidade passiva da obrigação tributária para a execução fiscal e a inversão o ônus da prova.

Ademais, como adverte Carraza³⁶, a presunção é o convencimento antecipado da verdade provável sobre um fato desconhecido, a partir de fatos conhecidos a ele conexos, portanto, o ponto inicial da presunção deve ser conhecido.

Nesse caso, contudo, quando a autoridade administrativa presume a ocorrência do ilícito do art. 135, não o faz a partir de fatos conhecidos, o faz por conveniência da administração. O único fato, reconhecido pela doutrina e jurisprudência, que se admite a presunção da infringência do art. 135 do CTN pelos sócios, é a dissolução irregular da sociedade.

Assim, a partir de um fato conhecido, a dissolução irregular da sociedade, permite-se a presunção da infringência do art. 135. Mas, a presunção da prática pelo administrador de um dos ilícitos do art. 135, sem partir de um fato conhecido, sem dúvida, ofende direitos subjetivos do terceiro.

Nessa linha, conclui Carraza³⁷, que “no campo tributário a utilização de presunções deve ser feita com parcimônia – quando não com mão avara -, para que não restem desconsiderados os princípios da segurança jurídica e da estrita legalidade dos tributos e das sanções fiscais”.

³⁶ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 456.

³⁷ *Id. Ibid.*, p. 457-458.

Ainda sobre o tema leciona Carvalho, citado por Greco³⁸, que “hoje não mais se acredita na inversão do ônus da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos. O lançamento tem de estar devidamente fundamentado. Em caso de impugnação, cabe o fisco demonstrar sua improcedência.”

Assim, os fatos justificadores da inversão do ônus da prova, no tocante a conduta dolosa do administrador com infringência do art. 135 do CTN, devem se originar de prévio processo administrativo, no qual tanto o contribuinte quanto o responsável tenham sido notificados, e ambos tiveram a oportunidade de impugnar a exigência fiscal, para que contra ele (sócio), também se forme o título executivo.

Deve ser consignado, ainda, que o corresponsável tem o seu vínculo obrigacional determinado por força de dispositivo expresso em lei, pois “não é a simples menção ao nome de uma pessoa (natural ou jurídica) no termo da certidão, que vai torná-la corresponsável”³⁹.

Torres, citado por Lopes⁴⁰, adverte que a responsabilidade constante do art. 135 do CTN, sob prisma processual, exige que o auto de infração consigne o nome do responsável, de modo que lhe seja assegurado o exercício do direito de defesa.

Nesse sentido, também é o magistério de Theodoro Júnior⁴¹ ao afirmar o seguinte:

[...] a co-responsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal. Reclama, como é crucial, apuração pelos meios legais, e só depois do indispensável acertamento do fato que a tiver gerado é que a responsabilidade do estranho poderá ser havida como líquida e certa. Isto, como é óbvio, nunca poderá ser feito depois da penhora, no bojo da execução forçada já em curso, já que a certeza é pressuposto de admissibilidade da própria execução, devendo anteceder-lhe obrigatoriamente.

Entretanto, o que se verifica atualmente é que a inclusão do nome do sócio se dá somente na CDA e com fundamento no instituto da solidariedade, para garantir o redirecionamento e a inversão do ônus da prova, nas ações de execução

³⁸GRECO, Leonardo. As garantias fundamentais do processo na execução fiscal. In: ROCHA, S. A. *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. p. 372.

³⁹LIMA, Iran de. *A dívida ativa em juízo: a execução fiscal na Lei n. 6.830/80*, p. 40. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

⁴⁰LOPES, Luís Rocha. *Processo judicial tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 24.

⁴¹THEODORO JÚNIOR, *op.cit.*

fiscal ajuizadas contra a pessoa jurídica de direito privado, como se viu, procedimento reiteradamente autorizado pela jurisprudência do STJ.

Tal entendimento, contudo, mitiga consideravelmente a regra da separação patrimonial entre sócios e pessoa jurídica, bem assim da responsabilização pessoal, plena e exclusiva do terceiro, instituto adotado pelo art. 135 do CTN.

1.3.2 Os meios de defesa do sócio

Citado na execução fiscal, o executado tem como meio mais comum de defesa a oposição de embargos à execução, nos termos do art. 16 da LEF. Para a oposição desta ação exige-se, como anteriormente dito, a prévia segurança do juízo.

O art. 16 da LEF⁴² possui a seguinte redação:

O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I – do depósito;

II – da juntada da prova da fiança bancária;

III – da intimação da penhora.

§ 1º não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução;

§ 2º No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 3º Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas como os embargos.

O sócio, em sede de embargos à execução pode aduzir qualquer matéria de defesa que poderia ser alegado em processo de conhecimento. Caso o sócio prove que não praticou os atos previstos pelo art. 135, os embargos serão acolhidos, o título passado em seu nome desconstituído e seus bens pessoais liberados.

Ao contrário, se o sócio não obtiver êxito em produzir provas que demonstrem que não agiu com infringência ao art. 135, os embargos serão rejeitados e a execução prosseguirá, indo a leilão os bens penhorados, podendo ocorrer a arrematação ou a adjudicação.

⁴² THEODORO JÚNIOR, *op. cit.*

Outra possibilidade processual para contraditar a execução é a apresentação de exceção de pré-executividade. No entanto, o STJ, pacificou o entendimento de que “a exceção de pré-executividade se mostra inadequada, quando o incidente envolve questão que necessite de produção probatória, como referente à responsabilidade solidária do sócio-gerente da empresa executada”.⁴³

⁴³ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. AGA n. 591.949/RS, Relator Ministro Luiz Fux. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 231, 13 dez. 2004. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/> >. Acesso em: 16 out. 2009.

2 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE X O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

2.1 O princípio da proporcionalidade e seus subprincípios

O princípio da proporcionalidade surgiu a partir das teorias jus naturalistas inglesas dos séculos XVII e XVIII, que objetivavam garantir os direitos individuais burgueses (liberdade de contratar e comerciar, a propriedade privada e outros) frente ao estado absolutista vigente na época. Inicialmente foi consagrado no direito administrativo, essencialmente para limitar o exercício do poder de polícia do estado.

Contudo, com a criação dos estados modernos, principalmente após a Segunda Guerra Mundial, esse princípio foi alçado ao direito constitucional, com fundamento nas atuações do Tribunal Constitucional Federal Alemão, que construiu e desenvolveu a idéia de Estado de Direito, ou seja, de possibilidade de controle e limitação das intervenções estatais na concretização dos direitos fundamentais constitucionalmente assegurados aos indivíduos, bem assim de proteção desses direitos como objetivo precípuo a ser perseguido pelo Estado.

A contribuição daquela Corte Constitucional foi relevante para sedimentar os contornos básicos atuais do princípio da proporcionalidade, pois definiu e consagrou a interrelação de três aspectos para aferir a discricionariedade do ato estatal: adequação, necessidade e proporcionalidade no sentido estrito.

Nesse contexto, o princípio visa otimizar o respeito máximo a todo direito fundamental em situação de conflito com outro(s), na medida do jurídico e faticamente possível.

Diversos doutrinadores entendem que, a partir desse conceito, criou-se um critério de controle jurídico tanto limitador da intervenção do legislador, quanto de

interpretação do Direito. Barros⁴⁴, a respeito da utilização do princípio da proporcionalidade como controle da constitucionalidade das leis restritivas, afirma:

O controle de razoabilidade das leis mediante um parâmetro técnico dado pelo princípio da proporcionalidade representou uma virada científica de grande repercussão junto aos países europeus que adotam controle jurisdicional de constitucionalidade, como Portugal, Espanha, Itália e Áustria, irradiando-se mais recentemente ao Brasil, por intermédio da forte influência dos constitucionalistas portugueses na doutrina e jurisprudência nacionais.

Atualmente, alguns países positivaram o princípio no corpo de sua constituição, da qual é exemplo a Constituição da República Portuguesa⁴⁵, que o acolhe expressamente em seu art. 18, § 2º, confira-se:

A lei só pode restringir direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

No Brasil, este princípio não foi expressamente previsto na atual Carta Magna, mas doutrinariamente há um consenso quanto ao seu caráter implícito no ordenamento constitucional pátrio. Diversos autores afirmam que o referido princípio derivaria de outros princípios constitucionais explícitos, quais sejam: do Estado de Direito, do Devido Processo Legal, da Legalidade, bem assim, dos Direitos Fundamentais. Outros, no entanto, consideram que a presença do princípio da proporcionalidade está justificada pela opção do constituinte por um Estado Democrático de Direito.

Sob a Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal (STF) ao julgar as ADI's ns. 958 e 966⁴⁶, dirigida contra os parágrafos e incisos do art 5º da Lei n. 8.713/1993, declarou ser a lei desproporcional, com enfoque no princípio do devido processo legal na sua acepção substantiva.

Considerando essa decisão, bem assim, a proferida na Intervenção Federal n. 2.915, dentre outras, pode-se concluir que, acerca da localização constitucional do Princípio da Proporcionalidade, a jurisprudência pátria consolidou o entendimento

⁴⁴ BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996. p. 45.

⁴⁵ PORTUGAL. Constituição (1976). *Constituição da República Portuguesa*. Disponível em: < <http://www.parlamento.pt/LEGISLACAO/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 16 out. 2009.

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI's ns. 958 e 966, Relator Ministro Marco Aurélio. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 26021, 25 ago. 1995. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/jurisprudencia>. Acesso em 16 out. 2009.

de que ele teria a sua sede material na disposição constitucional sobre o Princípio do Devido Processo Legal (art. 5º, LIV).⁴⁷

Nesse contexto, o poder judiciário, em diversas oportunidades, tem fundamentado suas decisões, que declaram a inconstitucionalidade de medidas restritivas, na violação ao princípio da proporcionalidade, utilizando-o como ferramenta de argumentação no controle de ato ou ação do poder estatal.

É certo, contudo, que quando se invoca ofensa ao Princípio da Proporcionalidade invoca-se um conflito de valores constitucionais. A respeito seguem, por oportuno, as seguintes considerações assinaladas pelo Ministro Eros Grau, quando do julgamento da ADI n. 855/PR⁴⁸:

[...] é um método de avaliação de ofensa, ou não, a Constituição. Não por conta de não proporcionalidade, mas de violação a um dos direitos fundamentais que se considere.

[...] Não estamos julgando segundo a proporcionalidade, mas eventualmente dizendo que, que por não ser proporcional à liberdade, à afirmação de liberdade, por exemplo, julgamos inconstitucional. Mas a inconstitucionalidade está referida não à proporcionalidade ou à razoabilidade, porém a direito fundamental que tenha sido violado pelo texto.

Por essa ótica, o referido princípio provocou um deslocamento do centro de gravidade da ordem jurídica, antes com enfoque no legalismo, para o respeito aos direitos fundamentais.

Esse juízo de ponderação, busca a conciliação dos diversos valores, por meio da identificação dos pesos específicos que cada um assumirá diante do caso concreto, examinando, para tanto, os subprincípios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade no sentido estrito, da medida restritiva.

Passo, então à análise de cada subprincípio.

⁴⁷ MENDES, Gilmar F.; COELHO Inocência M.; BRANCO, Paulo G. Gonet. *Curso de direito constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 329.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn n. 855/PR, Ministro Octávio Gallotti. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 108, 27 mar. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/jurisprudência>. Acesso em 16 out. 2009.

2.1.1 Subprincípio da adequação

A primeira questão a ser analisada, para verificar se a medida restritiva observou o princípio da proporcionalidade é se ela é apta, quanto os meios adotados, para alcançar o fim social desejado.

A aptidão da medida está diretamente relacionada com a eficácia dos meios utilizados para atingir a finalidade pública com a causa inicial. Ou seja, o meio deve promover ou facilitar a satisfação do fim almejado pelo Poder Público.

Segundo Ávila⁴⁹ a adequação pode ser aferida sob três aspectos:

Em termos quantitativos, um meio pode promover menos, igualmente ou mais o fim do que o outro. Em termos qualitativos, um meio pode promover pior, igualmente ou melhor o fim que outro meio e, em termos probabilísticos, um meio pode promover com menos, igual ou mais certeza o fim do que outro meio.

Diante desses aspectos apontados por Ávila surge o inevitável questionamento sobre que grau de adequação deve possuir a medida restritiva, a fim de ser considerada proporcional para alcançar o resultado desejado.

Parte dos doutrinadores, a respeito do tema, entende que só deve ser considerada apta a medida legislativa que apresentar maior eficácia, rapidez e segurança para a obtenção do fim almejado, sendo as versões menos objetivas declaradas inconstitucionais.

Contudo, a teoria dominante, e no meu sentir a mais razoável, é a que privilegia o entendimento de que somente quando a medida legislativa se apresentar como evidentemente inidônea é que a lei deve ser anulada.

Certo é que pode existir, para uma determinada hipótese e momento, mais de um meio apto para se obter o mesmo resultado. Assim ocorrendo, após o juízo de validade do meio, devem ser analisados os demais subprincípios.

⁴⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

2.1.2 Subprincípio da necessidade

Este subprincípio também é conhecido como subprincípio da exigibilidade, do meio mais suave, da menor ingerência possível, da proibição do excesso, da intervenção mínima.

Constitui etapa posterior a análise de adequação da medida, isso porque, existindo diversas medidas possíveis e adequadas ao fim desejado, deve ser escolhida aquela que for menos lesiva relativamente aos direitos dos cidadãos.

A aferição da necessidade, entretanto, se sobrepõe a da adequação, porque, conforme observa Mendes⁵⁰, citando Pieroth e Schlink, “positivo o teste da necessidade, não há que ser negativo o teste da adequação. Por outro lado, se o teste quanto á necessidade revela-se negativo, o resultado positivo do teste de adequação não mais poderá afetar o resultado definitivo ou final”.

Segundo Canotilho, citado por Oliveira⁵¹, este subprincípio tem as seguintes modalidades:

- a) a exigibilidade material, pois o meio deve ser o mais poupado possível quanto á limitação dos direitos fundamentais;
- b) a exigibilidade espacial aponta para a necessidade de limitar o âmbito das intervenções;
- c) a exigibilidade temporal pressupõe a rigorosa delimitação no tempo da medida coactiva do poder público;
- d) a exigibilidade pessoal significa que a medida se deve limitar á pessoa ou pessoa cujos interesse devem ser sacrificados.

Decorre daí que o juízo da necessidade da medida restritiva se dará sempre pela valoração levando em consideração o caso concreto, pois envolve a avaliação do meio utilizado e da forma escolhida, o grau de afetação do destinatário e a medida temporal, para, assim, encontrar a melhor solução que intervirá em menor intensidade no direito fundamental.

⁵⁰ MENDES, *op.cit.*, p. 332.

⁵¹ OLIVEIRA, Fábio. *Por uma teoria dos princípios*. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 109.

2.1.3 Subprincípio da proporcionalidade *strito sensu*

O subprincípio da proporcionalidade *strito sensu* trás embutido em seu conceito a idéia de equilíbrio entre os interesses jurídicos em jogo. Esse elemento tem por finalidade última estabelecer a razoabilidade da preponderância de um determinado valor ou bem sobre outro, em caso de colisão de direitos.

Barros⁵², citando Alexy, dispõe que “a diferença básica entre o princípio da necessidade e o princípio da proporcionalidade em sentido estrito está, portanto, no fato de que o primeiro cuida de uma otimização com relação a possibilidades fáticas, enquanto este envolve apenas a otimização de possibilidades jurídicas”.

Portanto, estão em contraposição a importância da intervenção no direito fundamental e a importância do resultado desejado, obtido por meio dessa intervenção, quer seja legislativa, judicial ou administrativa.

A respeito da importância comparativa dos princípios colidentes, Alexy, citado por Pacheco⁵³, elaborou o que ele denominou de “lei da ponderação”, afirmando que “quanto maior é o grau de não-satisfação (não-realização) ou de afetação de um princípio, tanto maior tem que ser a importância da satisfação do outro”.

Essa ponderação de bens realizada em um caso concreto é árdua e possui alto grau de subjetividade, mas é certo que a importância do resultado a ser obtido com ato legislativo, judicial ou administrativo tem que ser diretamente proporcional à importância do direito constitucional afetado, isto é, senão superior pelo menos equivalente.

⁵² BARROS, *op.cit.*, p. 81.

⁵³ PACHECO, Denilson Feitosa. *O princípio da proporcionalidade no direito processual penal brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 223.

2.2 Abordagem sobre uma possível relação entre o princípio da proporcionalidade e o redirecionamento da execução fiscal

O ato administrativo praticado, unilateralmente pelo Fisco, de inclusão do nome do sócio em CDA e, a conseqüente transferência para ele, o sócio, do ônus de provar que não infringiu o art. 135 do CTN, vem sendo considerado legítimo pelo STJ, que recentemente, ao julgar o REsp n. 1104900/ES⁵⁴, pelo Rito dos Recursos Repetitivos (Lei n. 11.678/2008), sedimentou tal entendimento.

Historicamente, essa controvérsia é decidida sob o enfoque unicamente infraconstitucional, visto que o redirecionamento da execução fiscal para o sócio, provocado pelo Fisco, e acolhido sistematicamente pelos tribunais, é fundamentado na presunção de certeza e liquidez da CDA, nos termos dos arts. 3º da Lei n. 6.830/80 e 240 do CTN. Entendem, os que adotam essa tese, basicamente, que os dados que compõem a CDA, automaticamente confere aos indicados a condição de legitimados passivos para a relação processual executiva.

Contudo, diante da idéia de ponderação de interesses no processo de aplicação do direito, em substituição ao modelo fechado de subsunção, busca-se, nesse momento, provocar uma análise a respeito da constitucionalidade desse ato administrativo.

A Corte Constitucional Federal Alemã entende que as decisões tomadas pela Administração ou pela Justiça submetem-se ao controle de proporcionalidade. Por essa ótica, qualquer medida concreta que restrinja os direitos fundamentais do cidadão deve, também, ser compatível com o princípio da proporcionalidade.

No âmbito do STF há inúmeros precedentes que identificam a proporcionalidade como critério a ser observado pela Administração Pública no exercício de suas funções típicas.

⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.104.900/ES. Relatora Ministra Denise Arruda. In: *Diário de Justiça eletrônico*. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em 27 out. 2009.

Cito, por oportuno, o julgamento da ADIN n. 2551 MC-QO/MG⁵⁵, no qual o relator Ministro Celso de Melo, ao proferir o voto condutor do acórdão, consignou que “o princípio da proporcionalidade acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais”.

Ainda, segundo o magistério de Mello⁵⁶, “as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atrelados. Por isso, os atos cujo conteúdo ultrapasse o necessário para alcançar o objetivo que justifica o uso da competência ficam maculados”.

No caso, verifica-se que o objetivo da Fazenda Pública ao realizar o ato de inscrição conjunta do devedor (pessoa jurídica de direito privado) e dos corresponsáveis na CDA, sem prévio procedimento administrativo para apurar a responsabilidade tributária do sócio, com fundamento no art. 135 do CTN, é tornar certo o pagamento da dívida fiscal, por meio da transferência dessa responsabilidade para o patrimônio do sócio. Para justificar esse procedimento suscita a supremacia do interesse público, ao fundamento de que atua para defender o erário, ou seja, o conjunto de receitas públicas destinadas ao provimento das necessidades públicas.

Como visto no capítulo anterior, a responsabilidade tributária é exceção, e seus casos estão expressamente previstos no Capítulo V do CTN. O artigo 135 do Codex Tributário estabelece que a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, são pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Assim, são pressuposto da responsabilidade tributária de terceiros a prática de pelo menos uma das condutas tipificadas no art. 135 do CTN, a prova da autoria e da prática com dolo do ilícito, a individualização do autor e a comprovação de que era ele quem geria a sociedade à época do fato gerador.

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn n. 2551 MC-QO/MG. Relator Ministro Celso de Melo. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 5, 20 abr. 2006. Disponível em: < www.stf.jus.br/jurisprudencia >. Acesso em: 16 out. 2009.

⁵⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 14^a ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 80.

É certo que o art. 135 não autoriza a transferência da responsabilidade tributária da pessoa jurídica para a pessoa física só porque é sócia ou administradora da empresa devedora, uma vez que esse artigo não trata de responsabilidade objetiva.

O ato administrativo do Fisco de incluir o nome do sócio da empresa devedora na CDA, sem apresentar provas de que ele exacerbou os poderes ou afrontou ao contrato ou estatuto, conforme determina o art. 135 do CTN, equivale, na prática, a criar uma nova hipótese de responsabilidade tributária, diversa daquela estabelecida pelo multicitado artigo.

É justamente aí que se encontra a violação aos Princípios da Estrita Legalidade Tributária e da Tipicidade Fechada, derivados do Princípio da Legalidade, consagrado no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal.

O Princípio da Estrita Legalidade estabelece que todos os elementos essenciais do tributo devem estar definidos na regra jurídica, quais sejam o fato gerador da obrigação tributária, sua base de cálculo, a alíquota e a identificação dos sujeitos ativo e passivo.

Este Princípio tem como finalidade garantir a segurança jurídica nas relações seja com particulares ou com o Estado. Ademais, a existência da obrigação tributária não está vinculada, apenas, na preeminência da lei, mas na reserva absoluta de lei.

O Princípio da Tipicidade Fechada das normas tributárias estabelece a necessidade do completo enquadramento do fato jurídico tributário à hipótese tributária, para que os efeitos jurídicos previstos no conseqüente da regra matriz de incidência sejam propalados no mundo real.

Assim, para ser considerado fato jurídico tributário, o fato social tem que satisfazer todos os critérios identificadores presentes na hipótese de norma geral.

A existência de apenas um critério do fato social que não se identifique com o respectivo elemento da regra matriz, por si só, acarreta a não incidência da norma tributária hábil a tornar o sujeito ativo titular do direito subjetivo público de exigir a prestação do sujeito passivo.

Para verificar o enquadramento do fato à norma de responsabilidade fundada no art. 135 do CTN é importante identificar a estrutura lógica dessa norma, que segundo Ferrugat⁵⁷, é a seguinte:

$D \{F \rightarrow [(SRS'') \cdot (SRS')]\}$, em que:
 D = functor deôntico não modalizado (dever-ser);
 F = antecedente da norma de responsabilidade, que corresponde a uma conduta dolosa praticada por S'', com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e que resultou no fato que gerou a obrigação tributária;
 (SRS'') = relação jurídica de responsabilidade tributária, mantida entre o fisco e administrador;
 S = credor (sujeito ativo da relação jurídica tributária)
 S' = contribuinte;
 S'' = responsável
 R = objeto da relação jurídica tributária;
 → = operador implicacional
 "·" = conectivo lógico aditivo;
 - (SRS') = negação de relação entre o Fisco e o contribuinte, de forma que este sujeito não integrará o polo passivo da relação jurídica tributária.

Com base nessa estrutura lógica da norma de responsabilidade tributária do art. 135, pode-se afirmar que sem a comprovação pelo Fisco da prática dolosa de uma das infrações nele descrita fica ausente um dos elementos do antecedente da norma de incidência, qual seja o critério material. Por isso, não ocorre o perfeito enquadramento do fato social à norma jurídica tributária necessário à sua incidência a fim de determinar a substituição da empresa na relação jurídico tributária, pois o princípio da legalidade não abre espaço para presunções.

A conseqüência é clara, o sócio que não teve comprovado pela Fazenda Pública que agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não é sujeito passivo da obrigação tributária e, portanto, não tem legitimidade para figurar no pólo passivo de execução fiscal.

Por outro lado, a argumentação de que a CDA tem capacidade para conferir tal legitimidade, em razão da presunção de certeza e liquidez que reveste seus dados, é frágil. Isso porque essa presunção tem origem no respeito a todas as garantias do processo administrativo fiscal, e para que tal presunção se estenda aos corresponsáveis eles devem figurar na relação jurídica desde o ato de lançamento, a fim de que as garantias sejam igualmente observadas com relação a eles.

⁵⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 120.

Com base nessas dessas idéias será formulado, a seguir, um juízo de ponderação entre os interesses colocados em confronto: de um lado, os direitos fundamentais assegurado aos administrados – a estrita legalidade, ampla defesa, devido processo legal – e de outro, a supremacia do interesse público sobre o privado.

Aplicando-se o postulado da proporcionalidade, vê-se que, pelo subprincípio da adequação, o ato de inclusão dos corresponsáveis na CDA, sem prévio procedimento administrativo para apurar a respectiva responsabilidade tributária, apesar de não ser a forma mais eficaz para se obter o pagamento da dívida fiscal, é apto para alcançar esse fim, como demonstra a reiterada jurisprudência pátria que respalda essa prática.

Quanto ao subprincípio da necessidade, por esse ângulo, no entanto, a medida não se mostra apropriada, porque, não é o meio menos gravoso para os direitos dos cidadãos, como se passa a demonstrar.

O redirecionamento da execução fiscal provoca um ônus financeiro devastador para o sócio, que para se defender tem seus bens pessoais penhorados, até o total da dívida fiscal da empresa.

A ação de execução fiscal, como sabido, não é ação de conhecimento, e não abre espaço para accertamentos sobre a legitimidade passiva, principalmente para a necessária produção de prova da subjetividade da conduta pessoal do sócio. Assim, resta ao sócio, apenas a oposição dos embargos à execução, mediante prévia penhora de bens, para afastar sua responsabilidade, sendo esse o único meio processual hábil a suspender a execução fiscal.

É certo, entretanto, que ocorrido o fato gerador, surge a obrigação tributária, momento em que nasce para o Estado o direito de criar o crédito tributário, por meio do lançamento.

Para Ferragut⁵⁸ a não inclusão oportuna do administrador pelo Fisco quando da constituição do crédito ocasiona as seguintes conseqüências:

Por outro lado, a inclusão do administrador na CDA, sem o processo administrativo prévio, não terá o condão de sanar o vício do ato, pois (i) foi suprida a instância administrativa, em desacordo com o art. 5º, inciso LV, da Constituição; (ii) a indicação do nome na CDA não é ato jurídico que o

⁵⁸ FERRAGUT, *op. cit.*, p. 178.

direito reconheça como apto a constituir o crédito tributário perante ele; (iii) para que o administrador defenda-se na execução fiscal, deverá garantir o juízo em montante equivalente a dívida. Por certo que essa situação significará, muitas vezes barreira intransponível ao exercício da ampla defesa, barreira essa que não teria existido caso o responsável tivesse tido oportunidade de se defender já no próprio processo administrativo.

Vista por esse ângulo, a hipótese ora sob estudo, no mérito, *mutatis mutandis*, mostra-se semelhante à controvérsia instalada sobre a questão do depósito prévio como condição de admissibilidade do recurso administrativo fiscal.

Questionada a constitucionalidade do depósito prévio, sob a argumentação de que ele violava o Direito de Petição, e os Princípios do Devido Processo Legal e da Ampla Defesa, em um primeiro momento, o Plenário do STF, no julgamento do RE n. 210.246/GO⁵⁹, considerou a referida exigência constitucional.

Contudo, diante de uma nova composição do STF, a matéria voltou a ser questionada, por meio dos RE's ns. 389.383/SP e 390.513/SP, quando a Suprema Corte, revendo seu posicionamento, declarou inconstitucional o depósito previsto pelos §§ 1º e 2º do art. 126 da Lei nº 8.213/1991.

Naquela oportunidade, o Ministro Joaquim Barbosa correlacionou o processo administrativo com o Princípio Democrático, o Princípio da Legalidade e os Direitos Fundamentais; confira:

O procedimento administrativo é uma das formas de se realizar o Direito Administrativo. As relações entre Estado e administrados devem desenvolver-se legitimamente não apenas no âmbito judicial mas também no âmbito da própria Administração, que está vinculada ao dever de realizar as diversas normas constitucionais e, especialmente, as normas constitucionais administrativas. A consecução da democracia, de último modo, depende da ação do Estado na promoção de um procedimento administrativo que seja: (i) sujeito ao controle dos órgãos democráticos, (ii) transparente e (iii) amplamente acessível aos administrados.

[...]

A construção da democracia e de um Estado Democrático de Direito exige da Administração Pública, antes de mais nada, respeito ao princípio da legalidade, quer em juízo, quer nos procedimentos internos. Impossibilitar ou inviabilizar o recurso na via administrativa equivale a impedir que a própria Administração Pública revise um ato administrativo porventura ilícito. A realização do procedimento administrativo como concretização do princípio democrático e do princípio da legalidade fica tolhida, dada a natural dificuldade – para não dizer autocontenção – da Administração em revisar os próprios atos.

[...]

Entendo, pois, que tornar o procedimento administrativo impossível ou inviável, por meios indiretos, constitui ofensa ao princípio da legalidade.

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Re n. 210.246/GO. Relator Ministro Ilmar Galvão. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 28, 17 mar. 2000. Disponível em: < www.stf.jus.br/jurisprudencia >. Acesso em: 18 nov. 2009.

Aliás, inúmeras vezes, a infração ao princípio da legalidade e, mais especificamente, à legalidade em matéria de procedimento leva à violação de direitos fundamentais. Da necessidade de se proporcionar um procedimento administrativo adequado, surge o imperativo de se consagrar a possibilidade de se recorrer no curso do próprio procedimento.⁶⁰

Guardadas as devidas diferenças entre um e outro caso, a similaridade está na exigência de que os prejudicados, para realizem sua defesa, tenham que dispor de parte de seu patrimônio. No caso do depósito prévio, o administrado para recorrer, na via administrativa, deveria depositar 30% do valor da dívida, enquanto que no caso sob estudo o administrado (sócio da empresa devedora), para realizar sua defesa, na esfera judicial, deve penhorar seus bens, no valor total da dívida, ou seja, o sócio passa a ter responsabilidade ilimitada pelas dívidas da empresa.

A questão crucial, no caso do sócio gerente, é que a controvérsia sobre a responsabilidade tributária pessoal do administrador da pessoa jurídica pode ser resolvida na via administrativa, sem qualquer ônus, desde que o Fisco, no ato de lançamento indique, também, o nome do administrador da empresa como sujeito passivo da obrigação tributária, abrindo oportunidade de ampla defesa e contraditório. Agindo o Fisco de forma diversa fica caracterizada omissão que impossibilita o procedimento administrativo com relação ao sócio.

Com estas considerações, a inclusão do nome do administrador somente na CDA mostra-se não só o meio mais gravoso para os direitos do cidadão, como o mais oneroso para o Estado. Muitas vezes, a máquina judiciária é acionada desnecessariamente, ou porque o sócio sequer pertencia a empresa devedora quando da ocorrência do fato gerador, ou, até mesmo, porque, apesar de sócio, ele não era o administrador da empresa. São inúmeras as possibilidades, que devem ser verificadas no decorrer de procedimento administrativo.

Por fim, com base no subprincípio da proporcionalidade no sentido estrito devem ser ponderadas a importância da intervenção no direito fundamental e a importância do resultado desejado. Isto é, se o peso da defesa do erário pelo Estado, que busca o recebimento de seu crédito, é superior, senão equivalente, ao peso do prejuízo causado ao cidadão, em razão da não observância do Princípio da Estrita Legalidade.

⁶⁰ Id. Re's ns. 389.383/SP e 390.513/SP, Relator Ministro Marco Aurélio. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p.31, 29 jun. 2007. Disponível em: < www.stf.jus.br/jurisprudencia >. Acesso em: 18 nov. 2009.

O Princípio da Legalidade Estrita, definido pelo art. 150, inciso I, da Lei Maior, aponta a necessidade absoluta do legislador de prefixar o desenho normativo completo da figura típica do gravame. Tem a função precípua de limitar o poder de tributar do Estado. Nessa mesma linha de cognição o CTN proíbe o uso da analogia, para criar tributos (108, inc. II, do CTN), e, que, em caso de dúvidas, não seja adotada a interpretação pró-Fisco, pois impõe que ela seja benéfica ao contribuinte (art. 112 do CTN).

O Princípio da Estrita Legalidade é uma garantia do contribuinte contra o Estado arrecadador.

Por outro lado, o Estado Social, que agregou à suas funções atividades sociais, tem na arrecadação tributária a fonte de recursos indispensáveis para o custeio de seus deveres estatais, alguns, como a saúde e a educação, alçados a direitos fundamentais. Ainda, é dever do Estado garantir que os tributos não sejam objeto de evasão ou que se apliquem de modo contrário ao direito.

Entretanto, sopesando os interesses jurídicos em jogo, prevalece o direito do cidadão. A atuação do Estado deve transparecer justiça, buscar a verdade material, obedecer aos princípios gerais que regem sua atuação, bem assim, preservar as garantias fundamentais dos contribuintes. Ademais, o Princípio da Estrita Legalidade não pode ser mitigado por qualquer fundamento, sob pena de ruptura do sistema jurídico vigente.

Portanto, a inclusão do nome do administrador apenas na CDA, sem prévio procedimento administrativo, com fundamento no art. 135 do CTN, no intuito de legitimar a transferência da responsabilidade tributária, e o subsequente redirecionamento da execução fiscal para ele, é desproporcional por constituir meio excessivo e desproporcional no sentido estrito para obtenção do fim a ser atingido.

Ocorre que esses procedimentos padronizadores de comportamento em massa, 'tipificantes', utilizados pelo Fisco, e que têm por objetivo facilitar, dar praticidade as execuções das normas, revelam-se, entretanto, presunções e ficções jurídicas não previstas em lei, que em última análise são inconstitucionais. Essa busca pela simplificação da atividade administrativa no intuito de reduzir consideravelmente o tempo de fiscalização, generalizando os tratamentos aos contribuintes, na prática, acaba por causar inúmeras injustiças.

Sobre essa prática recorrente da Administração Fazendária relevante é o magistério de Derzi⁶¹, que se enquadra perfeitamente ao caso sob estudo, confira:

Diante do estado de necessidade administrativo, da oposição entre legalidade e praticidade, para doutrinadores como ARNDT e ISENSEE, o modo de pensar que denominam 'tipificante' aparece como tentativa de solução do impasse. A criação de pauta de valores ou padrões rígidos atribui prevalência à quantidade sobre a qualidade, afrouxando o princípio da legalidade, em nome da economia administrativa e substituindo a aplicação da norma ao caso individual concreto pela aplicação da norma ao caso 'norma' esquemático.

A respeito, ainda, Derzi ressalta que uma das principais críticas a essa prática é justamente a ofensa à adequação à lei, que é imperativo geral do Estado de Direito, especialmente dirigido aos Poderes Executivo e Judiciário.

2.3 Críticas em relação à aplicação do princípio da proporcionalidade

A aplicação do princípio da proporcionalidade para o fim de moderar a relação jurídico-tributária, no entanto, suscita algumas críticas.

A primeira levanta a possibilidade de ameaça ao princípio da separação dos poderes, ao fundamento de que poderia ocorrer um desequilíbrio, uma vez que o judiciário poderia assumir o papel do legislativo modificando o conteúdo das normas.

Para Barros⁶², contudo, “não está em causa, então, a invasão de esfera do poder legislativo pelo judiciário, mas a simples constatação de que o dogma da liberdade absoluta do legislador na fixação dos fins legais já está superado”.

Por essa assertiva, o princípio da proporcionalidade se insere perfeitamente na Teoria da Tripartição dos Poderes do Estado, no conceito de pesos e contrapesos políticos mútuos que garantem a auto-limitação do próprio poder político, principalmente, na atualidade, que os lobby's exercidos pelos grupos de pressão levam seus interesses aos poderes constituídos.

⁶¹ DERZI, Misabel. *A Fiscalização Tributária em um Estado Democrático de Direito*. Disponível em: < www.fazenda.gov.br/upc/pnafa/cst/arquivos/Fisc-Democ-Misabel >. Acesso em: 19 out. 2009.

⁶² BARROS, *op.cit.*, p. 205.

Outra conhecida crítica se refere à possibilidade de causar insegurança jurídica entre os jurisdicionados. Nesse ponto, afirma-se que ao se priorizar a decisão material justa ao caso concreto, é possível que se cause certo relativismo na aplicação da lei e, por isso, violar o princípio da segurança jurídica.

Certo é que a aplicação automática da lei, também muitas vezes, pode provocar injustiças e, dessa forma contrariar o referido princípio. A utilização do princípio da proporcionalidade deve ser sempre motivada, da mesma forma que as demais decisões proferidas pelo judiciário, o que resguarda os interesses dos jurisdicionados contra qualquer desvio ou abusos.

3 ESTUDO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE O TEMA

3.1 Evolução jurisprudencial

A pesquisa sobre a evolução jurisprudencial a que se propõe esse trabalho tem como corte epistemológico a Constituição Federal de 1988, bem assim os julgamentos proferidos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, relativamente à aplicação do art. 135 do CTN, utilizado como fundamento para promover o redirecionamento da execução fiscal para o administrador da pessoa jurídica de direito privado inadimplente, e a respectiva inversão do ônus para ele da prova de que não agiu com excesso de poder, infração à lei, estatuto ou mandato.

Ressalto que, apesar deste trabalho buscar uma visão sobre a constitucionalidade da aplicação do referido artigo, não há precedentes, examinando o mérito, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, por isso o estudo, neste item, se restringirá aos recursos julgados pelo STJ.

Os primeiros registros que se tem sobre o tema no referido tribunal, no que foi possível identificar, são os julgamentos dos REsp n. 4.412/RJ, em 04/03/1991 e, na mesma linha de entendimento, o REsp n. 11.335/SP, em 19/02/1992, dos quais foram relatores, respectivamente, os Ministros Pedro Acioli e Garcia Vieira, cujas ementas foram assim redigidas:

EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA. EMBARGOS DE TERCEIRO.

1. Na execução fiscal contra sociedade por quotas, o sócio-gerente citado em nome próprio não tem legitimidade para opor embargos de terceiro.
2. Jurisprudência pacífica no sentido de que o sócio-gerente e responsável, por substituição, pelos débitos tributários em sociedade por quotas.
3. Recurso a que se dá provimento.⁶³

ICM - DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE - RECOLHIMENTO DE IMPOSTOS.

1. Os sócios gerentes ou representantes de sociedades por quotas de responsabilidade limitada são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias, contraídas em nome da sociedade, se agem

⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 4.412/RJ, Relator Ministro Pedro Acioli. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 1968, 4 mar. 1991. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

- com excessos de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos.
2. Age com infração a lei sócio gerente que dissolve a sociedade irregularmente, não efetuando os devidos recolhimentos dos impostos.
 3. Entendimento da Súmula n. 112 do extinto TFR e desta e. Corte.
 4. Recurso provido.⁶⁴

A orientação firmada nesses julgamentos será considerada, portanto, o ponto inicial do estudo que se estenderá até os dias de hoje, abrangendo mais ou menos dezoito anos de produção jurisprudencial e uma análise de mais de 500 ementas proferidas sobre o tema.

Contudo, só serão registradas aqui as ementas representativas de mudança de entendimento significativo, inclusive aquelas sedimentadas por julgamento de embargos de divergência.

Verifica-se, por meio do julgamento do REsp n. 11.335/SP que, à época, o tratamento jurídico dado pelo STJ ao instituto da responsabilidade tributária versada no art. 135 do CTN, acompanhava o entendimento consolidado na Súmula n. 112, do extinto Tribunal Federal de Recursos e alguns julgados no âmbito do Supremo Tribunal Federal, que consideravam ser 'objetiva' a responsabilidade dos sócios gerentes, independentemente de comprovação de dolo, inclusive sendo desnecessária a indicação dos nomes dos sócios gerentes na CDA, para ocorrer o redirecionamento da execução fiscal. Registre-se, ainda, que o não recolhimento de tributos, pela empresa devedora, era considerado violação à lei.

Essa Súmula possuía o seguinte teor:

Em execução fiscal, a responsabilidade pessoal do sócio-gerente de sociedade por quotas, decorrente de violação da lei ou excesso de mandato, não atinge a meação de sua mulher.⁶⁵

Assim, naquela assentada, ficou consignado pelo voto condutor do acórdão que o sócio gerente era pessoalmente responsável pelos tributos não recolhidos pela empresa devedora, uma vez que esses atos caracterizavam práticas com violação à lei, bem assim, era permitida a penhora de bens pessoais, não sendo necessário, para tanto, que o nome do gerente constasse da CDA, nem a prova, em

⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 11.335/SP, Relator Ministro Garcia Vieira. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 4465, 6 abr. 1992. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCN >. Acesso em: 27 out. 2009.

⁶⁵ BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. *Súmula n. 112*. Em execução fiscal, a responsabilidade pessoal do sócio-gerente de sociedade por quotas, decorrente de violação da lei ou excesso de mandato, não atinge a meação de sua mulher. Disponível em: < http://www.dji.com.br/normas_inferiores/sumula_tfr/tfr_112.htm >. Acesso em 18 nov. 2009.

outro processo, de ele ter agido com excesso de poder, infração à lei, estatuto ou mandato.

Em 23/09/1993, quando do julgamento do REsp n. 34.429/SP⁶⁶, aquela Corte restringiu, em certa medida, a responsabilidade tributária do sócio, visto que limitada aos fatos geradores das obrigações contemporâneos ao gerenciamento do sócio, confira:

TRIBUTARIO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR DÍVIDA DA SOCIEDADE LIMITADA. REQUISITOS NECESSÁRIOS. PRECEDENTES.

1. O sócio-gerente de uma sociedade limitada é responsável, por substituição, pelas obrigações fiscais da empresa a que pertencera, desde que essas obrigações tributárias tenham fato gerador contemporâneo ao seu gerenciamento, pois que age com violação a lei o sócio-gerente que não recolhe os tributos devidos.
2. Precedentes da corte.
3. recurso improvido.

Em outro julgado, REsp. n. 86.439/ES⁶⁷, de 1996, da relatoria do Ministro Humberto Gomes de Barros, o STJ implementou mudança significativa de entendimento, ao deixar assente as seguintes considerações:

TRIBUTÁRIO - SOCIEDADE LIMITADA - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTARIAS DA PESSOA JURÍDICA (CTN, ART. 173, III).

1. O sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (código civil, art. 20). Um não responde pelas obrigações da outra.
2. Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dividas da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital ainda não realizado. (dec. 3.708/1919 - art. 9.). Ela desaparece, tão logo se integralize o capital.
3. O CTN, no inciso III do art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas ao gerente, diretor ou equivalente. Assim, sócio-gerente e responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerencia.
4. Quando o gerente abandona a sociedade, sem honrar-lhe o debito fiscal, é responsável, não pelo simples atraso de pagamento. A ilicitude que o torna solidário é a dissolução irregular da pessoa jurídica.
5. A circunstância de a sociedade estar em debito com obrigações fiscais não autoriza o Estado a recusar certidão negativa aos sócios da pessoa jurídica.

A partir do julgamento desse Recurso Especial, o STJ reconheceu a separação patrimonial entre sócios e pessoa jurídica, instituto previsto pelo art. 20 do CC, firmando a idéia de que a responsabilidade pelas dívidas fiscais da empresa

⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 34.429/SP, Relator Ministro Asfor Rocha. In: *Revista do STJ*, v. 53, p. 262, 1993. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

⁶⁷ Id. REsp n. 86.439/ES, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros. In: *RDR*, v. 6, p. 177, 1996. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

não era objetiva, como antes definido, mas subjetiva e resultava de prática de atos ilícitos.

Outra conclusão que se pode tirar do referido julgado é que a responsabilidade foi identificada como solidaria, ou seja, ficando responsáveis, igualmente, pelo pagamento da dívida a empresa e o sócio, mas apenas o sócio que havia exercido a gerência.

Por fim, o Tribunal considerou que a dissolução irregular da pessoa jurídica caracterizava conduta violadora de lei apta a ensejar a responsabilidade solidária do sócio gerente.

Vale a pena registrar a passagem do voto condutor do acórdão que fixou a orientação que predominou no Tribunal por, pelo menos, dois anos seguintes⁶⁸:

Em rigor o sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (Código Civil, art. 20). Um não responde pelas obrigações da outra.

Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, pelas dívidas da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital ainda não integralizado (Dec. 3708/1919 – art. 9º). Ela desaparece, tão logo se integralize o capital.

[...]

O CTN, no inciso III do art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas por ter exercido gerência.

A gerência, contudo, não é causa da responsabilidade solidária. A solidariedade resulta da prática de atos ilícitos.

Em tal circunstância, não basta o fato de a pessoa jurídica ser devedora de tributo. É necessário que a dívida não tenha sido paga em razão de ato ilícito, praticado pelo gerente.

Acompanhando essa orientação colaciono como exemplo os Resp n. 139.872/CE⁶⁹, Relator Ministro Luiz Pereira, e REsp n. 141.516/SC⁷⁰, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros (ano de 1998), *verbis*:

TRIBUTÁRIO. DÍVIDA ATIVA INSCRITA. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. PESSOA FÍSICA. SÓCIOS. CTN, ART. 135, III.

1. A pessoa jurídica, com personalidade própria, não se confunde com a pessoa de seus sócios. Constitui, pois, delírio fiscal, à matroca de substituição tributária, atribuir-se a responsabilidade substitutiva (art. 135 - "caput" - CTN) para sócios diretores ou gerentes antes de apurado o ato ilícito.
2. Recurso improvido.

⁶⁸ *op.cit.*

⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 139.872/CE, Relator Ministro Luiz Pereira. In: *Revista do STJ*, v. 109, p. 59, 1998. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

⁷⁰ Id. REsp n. 141.516/SC, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros. In: *Revista do STJ*, v. 117, p. 125, 1998. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

TRIBUTÁRIO - SOCIEDADE LIMITADA - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA PESSOA JURÍDICA (CTN, ART. 173, III).

1. O sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (Código Civil, Art. 20). Um não responde pelas obrigações da outra.
2. Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dívidas da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital ainda não realizado. (Dec. 3.708/1919 - Art. 9º). Ela desaparece, tão logo se integralize o capital.
3. O CTN, no inciso III do Art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas ao gerente, diretor ou equivalente. Assim, sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência.
4. Quando o gerente abandona a sociedade, sem honrar-lhe o débito fiscal, é responsável, não pelo simples atraso de pagamento. A ilicitude que o torna solidário é a dissolução irregular da pessoa jurídica.
5. A circunstância de a sociedade estar em débito com obrigações fiscais não autoriza o Estado a recusar certidão negativa aos sócios da pessoa jurídica.
6. Na execução fiscal, contra sociedade por cotas de responsabilidade limitada, incidência de penhora no patrimônio de sócio-gerente, pressupõe a verificação de que a pessoa jurídica não dispõe de bens suficientes para garantir a execução. De qualquer modo, o sócio-gerente deve ser citado em nome próprio e sua responsabilidade pela dívida da pessoa jurídica há que ser demonstrada em arrazoado claro, de modo a propiciar ampla defesa.

Em 06/12/1999, data do julgamento do AgRg nos EREsp 109.639/RS⁷¹, da Relatoria do Ministro José Delgado, a Primeira Seção do STJ consolidou o entendimento que prestigiava a responsabilidade subjetiva do sócio gerente por atos ilícito contemporâneos a sua administração, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE NEGOU SEGUIMENTO A EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. SOCIEDADE LIMITADA. DISSOLUÇÃO. SÓCIO-GERENTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LIMITES. PRECEDENTES.

1. Agravo Regimental interposto contra decisão que, com base na jurisprudência remansosa desta Casa, entendeu não emprestar caminhada a EREsp, negando-lhe, assim, seguimento.
2. Cuida o presente caso de se buscar definição acerca da possibilidade de se cobrar integralmente de ex-sócio de uma empresa tributo por ela não recolhido, quando o mesmo já não exercia mais atos de administração da mesma, reclamando-se ofensa ao art. 135, do CTN.
3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EREsp n. 109.639/RS, Relator Ministro José Delgado. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p.32, 28 fev. 2000. Disponível em: <www.stj.jus.br/SCON>. Acesso em: 27 out. 2009.

4. A solidariedade do sócio pela dívida da sociedade só se manifesta, todavia, quando comprovado que, no exercício de sua administração, praticou os atos elencados na forma do art. 135, caput, do CTN. Há impossibilidade, pois, de se cogitar na atribuição de tal responsabilidade substitutiva quando sequer estava o sócio investido das funções diretivas da sociedade.
5. In casu, a execução abrange período anterior a época de responsabilidade do embargado e as dívidas anteriores (ou posteriores) à permanência do sócio na empresa não podem, via de regra, atingi-lo, até mesmo porque ausente qualquer prova de liame entre o embargado e os fatos geradores dos períodos restantes.
6. Não se encontra ultrapassado o posicionamento esposado no decisório guerreado, mas, sim, o julgado citado do ano de 1996 que não mais se amolda ao entendimento desta Corte Superior.
7. Precedentes.
8. Agravo regimental improvido.

Consolidada a responsabilidade subjetiva do sócio gerente, no ano de 2000, o Tribunal deu o primeiro passo no sentido de descaracterizar o não recolhimento de tributo devido pela empresa, sem dolo ou fraude, como violação à lei. Confirma o teor da ementa:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ICMS. APROVEITAMENTO IRREGULAR DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. EXECUÇÃO FISCAL DIRIGIDA CONTRA EX-DIRETOR DE SOCIEDADE DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, CTN. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO OU DA INCAPACIDADE DA EMPRESA PARA SOLVER O DÉBITO FISCAL.

1. A responsabilidade tributária substituta prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial depende da prova, a cargo da Fazenda Estadual, da prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato e da incapacidade da sociedade de solver o débito fiscal.
2. O ex-diretor de sociedade de responsabilidade por cotas não responde objetivamente pela dívida fiscal apurada em período contemporâneo a sua gestão, pelo simples fato da sociedade não recolher a contento o tributo devido, visto que, o não cumprimento da obrigação principal, sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa contribuinte e não "infração legal" deflagradora da responsabilidade pessoal e direta do sócio retirante.
3. Agravo a que se nega provimento.(grifei)⁷²

É interessante notar que a Relatora desse recurso mostra-se especificamente preocupada em determinar quando o recolhimento seria ou não ato violador à lei, principalmente em razão dos diversos questionamentos que, na época, vinha sofrendo o Tribunal. Por oportuno, transcrevo trecho do voto condutor do acórdão que busca delimitar os referidos atos:

⁷² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag n. 246.475/DF, Relatora Ministra Nancy Andriahi. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 244, 1 out. 2000. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

Assim, não é a mera contemporaneidade da gestão do ex-sócio da sociedade que determina a sua responsabilidade pelo pagamento dos tributos não recolhidos. Haverá este de responder sim pelos débitos fiscais em que exerceu a administração da sociedade se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e haja prova de que a sociedade em razão de dificuldade econômica não pode cumprir com o débito fiscal que lhe competia por obrigação.

Assim, muito embora a doutrina mais moderna admita que o sócio possa ser acionado e ter seus bens penhorados antes de, no processo de execução verificar-se que a pessoa jurídica da sociedade não tem bens suficientes para garantir a dívida, demonstrado aquele que não praticou atos ilegais no comando da sociedade e que esta tem capacidade para solver o seu débito, já tendo inclusive bens penhorados, cabível é a exclusão de seu nome na Certidão da Dívida Ativa, com a ressalva e garantia adicional para a Fazenda de que inadimplente a devedora, poderá redirecionar a execução para os bens do sócio-gerente.⁷³

Posteriormente, no julgamento do AgRg no REsp 294.350/RS⁷⁴, solidificou-se a orientação de que o não recolhimento de tributo, por si só, não configura infração lei, não podendo, só por esse motivo, ser redirecionada para o sócio gerente a execução fiscal:

TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – SÓCIO-GERENTE - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - NATUREZA SUBJETIVA.

1. É dominante no STJ a tese de que o não-recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração à lei suficiente a ensejar a responsabilidade solidária dos sócios, ainda que exerçam gerência, sendo necessário provar que agiram os mesmos dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.
2. Agravo regimental improvido.

Em 2002, surge divergência relevante na jurisprudência do Tribunal a respeito da responsabilidade tributária subjetiva do sócio e da necessidade da prova dos atos ilícitos para autorizar-se o redirecionamento do executivo fiscal. Neste momento, diversos Ministros passaram a acolher a ideia de que o sócio indicado na CDA como corresponsável, possuía legitimidade para figurar no polo passivo da execução fiscal, em razão da presunção de liquidez e certeza que reveste aquela certidão e, por isso, transferia-se para ele o ônus de provar que não agiu com excesso de poder, infração à lei, ao contrato ou mandato. Colaciono como exemplo as ementas dos seguintes julgados:

EXECUÇÃO FISCAL – CO-RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS INDICADOS NA CDA – PROVA DA QUALIDADE DE SÓCIOS-GERENTES, DIRETORES OU ADMINISTRADORES PELO EXEQÜENTE –

⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag n. 246.475/DF, Relatora Ministra Nancy Andrighi. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 244, 1 out. 2000. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

⁷⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp n. 294.350/RS, Relatora Ministra Eliana Calmon. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 105, 13 ago. 2001. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

DESNECESSIDADE – PRESUNÇÃO DE CERTEZA DA CDA FORMULADA COM BASE NOS DADOS CONSTANTES DO ATO CONSTITUTIVO DA EMPRESA.

1. É consabido que os representantes legais da empresa são apontados no respectivo contrato ou estatuto pelos próprios sócios da pessoa jurídica e, se a eles se deve a assunção da responsabilidade, é exigir-se em demasia que haja inversão do ônus probatório, pois, basta ao INSS indicar na CDA as pessoas físicas constantes do ato constitutivo da empresa, cabendo-lhes a demonstração de dirimentes ou excludentes das hipóteses previstas no artigo referenciado, especialmente do inciso III.
2. A certidão da dívida ativa, sabem-no todos, goza de *presunção juris tantum* de liquidez e certeza. "A certeza diz com os sujeitos da relação jurídica (credor e devedor), bem como com a natureza do direito (direito de crédito) e o objeto devido (pecúnia)" (in Código Tributário Nacional comentado. São Paulo: RT, 1999, p. 786), podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou de terceiro a que aproveite, nos termos do parágrafo único do artigo 204 do CTN, reproduzido no artigo 3º da Lei 6.830/80, e não deve o magistrado impor ao exequente gravame não contemplado pela legislação de regência.
3. No tocante à alínea c, tem-se que merece ser provido o recurso, pois a solução jurídica apontada no aresto paradigma está em nítido confronto com o entendimento exarado no v. acórdão recorrido.
4. Recurso especial provido.⁷⁵

PROCESSO CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE DA EMPRESA. HIPÓTESE QUE SE DIFERE DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO.

1. Pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade se agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.
2. A CDA é documento que goza da presunção de certeza e liquidez de todos os seus elementos: sujeitos, objeto devido, e quantitativo.
3. Não pode o Judiciário limitar o alcance dessa presunção.
4. Decisão que vulnera o art. 3º da LEF, ao excluir da relação processual o sócio que figura na CDA, a quem incumbe provar que não agiu com dolo, má-fé ou excesso de poderes nos embargos à execução.
5. Hipótese que difere da situação em que o exequente litiga contra a pessoa jurídica e no curso da execução requer o seu redirecionamento ao sócio-gerente. Nesta circunstância, cabe ao exequente provar que o sócio-gerente agiu com dolo, má-fé ou excesso de poderes.
6. Recurso especial conhecido e provido.⁷⁶

A divergência foi solucionada com o julgamento, em 14/09/2005, pela Primeira Seção do STJ, do EREsp n. 702.232/RS⁷⁷, da Relatoria do Ministro Castro Meira, que traçou novos contornos para a responsabilidade tributária do sócio gerente, que permanece sendo utilizada até os dias atuais.

⁷⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 278.741/SC, Relator Ministro Franciulli Netto. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 163, 16 set. 2002. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

⁷⁶ Id. REsp n. 627.326/RS, Relatora Ministra Eliana Calmon. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 221, 23 ago. 2004. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

⁷⁷ Id. EREsp n. 702.232/RS, Relator Ministro Castro Meira. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 169, 26 set. 2005. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

Nesse julgado estabeleceram-se dois tratamentos diferenciados para o sócio gerente, dependendo do que consolidado na CDA. Se o nome do sócio não aparece na CDA como correponsável, mas o Fisco requer, assim mesmo, o redirecionamento da execução fiscal, deve primeiro comprovar que o sócio agiu com infringência ao art. 135 do CTN. Contudo, se nome do sócio for indicado na CDA, tal fato fundamenta não só o redirecionamento, mas também o ajuizamento da execução tanto contra a empresa quanto diretamente contra o sócio, devendo ele (o sócio) provar que não violou à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, que não houve dissolução irregular da sociedade.

É importante salientar que a controvérsia desse julgado instalou-se, principalmente para definir a quem pertencia o ônus da prova, se caberia ao Fisco ou ao sócio demonstrar a ocorrência de qualquer das hipóteses do art. 135 do CTN. A solução foi a distribuição do ônus da prova conforme exposto acima.

Esse entendimento modifica substancialmente aquele firmado no AgRg nos EREsp 109.639/RS⁷⁸, que entendia que cabia ao Fisco o dever de provar a conduta ilícita do sócio, para ser atribuída a ele a responsabilidade fiscal pelos débitos da empresa.

Pela sua importância trago à colação a ementa produzida nesse julgado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. ESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.

1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.
2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.
3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como correponsável tributário, não se trata de típico redirecionamento.
4. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EREsp n. 109.639/RS, Relator Ministro José Delgado. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 32, 28 fev. 2000. Disponível em: <www.stj.jus.br/SCON>. Acesso em: 27 out. 2009.

5. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.
6. Embargos de divergência providos.

O STJ, recentemente, no julgamento do REsp n. 1104900/ES⁷⁹, pelo Rito dos Recursos Repetitivos (Lei n. 11.678/2008), referendou o entendimento consolidado na ementa acima transcrita, acerca da transferência do ônus da prova da ocorrência de qualquer das hipóteses do art. 135 do CTN.

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

1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".
2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.
3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento.
4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

3.2 Análise crítica da evolução jurisprudencial produzida pelo Superior Tribunal de Justiça

Como visto, a produção jurisprudencial do STJ, no início de sua atividade, possuía um conteúdo extremamente desfavorável ao administrador de Pessoa

⁷⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.104.900/ES, Relatora Ministra Denise Arruda. In: *Diário de Justiça eletrônico*, 1 abr. 2009. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

Física de Direito Privado inadimplente. Essa orientação, que dominava à época, contudo não era novidade, pois a questão apresentava-se consolidada no âmbito do extinto Tribunal Federal de Recursos e do Supremo Tribunal Federal.

Analisando o inteiro teor do voto condutor do acórdão proferido no REsp n. 4.412/RJ⁸⁰, verifica-se que o Ministro Pedro Acioli, para decidir, adotou as razões do RE n. 107.848/RJ⁸¹, da Lavra do Ministro Francisco Resek, que consignou que as pessoas referidas no art. 135 do CTN eram sujeitos passivos da obrigação tributária, na qualidade de responsável por substituição, independente de seus nomes constarem no título extrajudicial. Ainda, assentou que era desnecessária a verificação prévia da ocorrência inequívoca das circunstâncias de fato aludidas no art. 135.

Nota-se que o referido entendimento mitigou por completo os institutos da separação patrimonial entre sócios e pessoa jurídica e da responsabilidade subjetiva, levando a crer que toda vez que uma sociedade comercial não tivesse recursos econômicos e financeiros para arcar com as dívidas tributárias, a execução fiscal podia ser ajuizada diretamente contra o sócio gerente, sem a necessidade de comprovar a ocorrência da conduta dolosa praticada com violação ao art. 135 do CTN, ou, até mesmo, de constar seu nome na CDA.

Portanto, o patrimônio pessoal do sócio gerente respondia ilimitadamente pelos débitos da empresa, o que, na prática, abolia a existência independente da pessoa jurídica de direito privado da dos seus membros, e desconsiderava as regras prescritas para responsabilização dos sócios e acionistas, de acordo com as regulamentações das diversas espécies de sociedades existentes no Brasil.

Por essa ótica, não haveria caso em que se caracterizasse a responsabilidade limitada, sendo, como dito, indiferente o tipo societário escolhido.

Para piorar, ainda mais, a situação do sócio gerente o não recolhimento de tributo, por si só, era considerado, na época, violação à lei e condição suficiente para

⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 4.412/RJ, Relator Ministro Pedro Acioli. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 1968, 4 mar. 1991. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Re n. 107.848/RJ. Relator Ministro Francisco Resek. In: *Diário da Justiça eletrônico*, Seção I, p. 2.856, 3 abr. 1981. Disponível em: < www.stf.jus.br/jurisprudencia >. Acesso em: 18 nov. 2009.

aplicação do art. 135, bem assim não havia uma limitação temporal para impor essa responsabilidade ao administrador.

Esse quadro demonstra um desequilíbrio na relação pessoa física e Fisco, decorrente de interpretação pró Fazenda Pública, visto que havia um excesso de ônus direcionado ao administrador da empresa. Esse desequilíbrio tinha, por óbvio, o objetivo de minimizar, o máximo possível, os problemas fazendários originários da evasão fiscal, ampliando as possibilidades arrecadatórias do Poder Público.

Ainda, a que se ressaltar, o descompasso dessa orientação relativamente à imposição da sujeição passiva do administrador à obrigação tributária, sem que o seu nome sequer constasse no título extrajudicial, o que afronta vários princípios, principalmente o da segurança jurídica e o da legalidade.

A partir de então, contudo, nota-se uma preocupação da Corte em rediscutir o tema e reformular os antigos conceitos, surgindo vários julgados com orientações divergentes. A Primeira Turma do STJ, composta por Humberto de Barros, Demócrito Reinaldo, Milton Luis Pereira, Jesus Costa Filho e José Delgado, foi responsável por introduzir elementos limitadores do instituto ora sob estudo.

O primeiro diz respeito ao resgate da autonomia existencial e patrimonial da pessoa jurídica. Outro elemento limitador foi a necessidade de apuração da responsabilidade do administrador, principalmente individualizando, conceituando e restringindo os atos causadores da responsabilidade.

Essa tendência, que se firmou com o julgamento do AgRg nos EREsp 109.639/RS⁸², pela Primeira Seção do STJ, retomou o sistema de freios e contrapesos conferido ao tema, tanto pelo CTN como pela Constituição Federal de 1988.

Naquela assentada, ficou consolidado os entendimentos de que os sócios gerentes só responderiam por dívidas fiscais cujos fatos geradores fossem contemporâneos a sua gerência; o não recolhimento de tributo não caracterizava violação à lei, mas a dissolução irregular da empresa sim; a responsabilidade do sócio gerente só se manifestava quando comprovado que ele praticara os atos elencados na forma do art. 135.

⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EREsp n. 109.639/RS, Relator Ministro José Delgado. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p.32, 28 fev. 2000. Disponível em: <www.stj.jus.br/SCON>. Acesso em: 27 out. 2009.

Esse posicionamento refletiu um avanço no reconhecimento dos direitos subjetivos do cidadão em contraposição à Fazenda Pública, por meio de uma exegese ontológica e teleológica, sem desnaturar os limites da responsabilidade tributária.

Entretanto, a mudança na composição das Turmas de Direito Público do STJ e a constante pressão da Fazenda Pública, em razão do aumento do não pagamento das dívidas fiscais, causaram significativa alteração no seio jurisprudencial, ocasionando mais dissídios sobre a matéria, especificamente com relação à repercussão jurídica da indicação do nome do correponsável na CDA e sobre quem deveria recair o ônus da prova da conduta violadora do art. 135.

Os debates foram pacificados, como se viu anteriormente, quando do julgamento do EREsp n. 702232/RS⁸³, da Relatoria do Ministro Castro Meira, que provocou um retrocesso indiscutível sobre a questão, pois autorizou, automaticamente, o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente, caso seu nome conste da CDA, fato que transfere para ele (sócio) o ônus de provar que não agiu com infringência ao art. 135.

Na verdade, este entendimento possibilitou a Fazenda Pública criar, na prática, uma hipótese de responsabilidade tributária objetiva dos administradores de pessoas jurídicas de direito privado.

É um exemplo de medida tipificante, na qual as presunções fiscais constituem os elementos mais expressivos, que utiliza a simplificação da norma para alcançar o resultado almejado, que no caso é combater uma suposta evasão fiscal.

Por meio dessa medida, no entanto, são tratados igualmente o administrador fraudador e o administrador honesto, bastando, para tanto, que conste da CDA o nome dele, como correponsável. Assim, tratam-se igualmente situações tributárias juridicamente desiguais.

Essa orientação, tanto quanto a inicial, que em alguns pontos se assemelham, está dissociada do contexto normativo no qual se insere a regra da responsabilidade tributária, causando um ônus desproporcional ao administrador da empresa devedora, e deferindo ao Fisco excessivas prerrogativas e privilégios.

⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EREsp n. 109.639/RS, Relator Ministro José Delgado. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p.32, 28 fev. 2000. Disponível em: <www.stj.jus.br/SCON>. Acesso em: 27 out. 2009.

3.3 Por que essa questão não é alçada à nível constitucional

A questão abordada por esse trabalho, a impugnação de ato administrativo pode ser alçada à Corte Suprema pelo sistema difuso de controle de constitucionalidade, fundamentada na letra 'a' do inciso III do art. 102 da CF/88⁸⁴, cujo teor é o seguinte, *verbis*:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

[...]

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.
- d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal.

O primeiro obstáculo ao acesso à via do recurso extraordinário, nos termos em que a questão é tratada na atualidade, sem sombra de dúvidas, é a ausência de pré-questionamento de matéria constitucional, circunstância que ocorre quando a suposta violação à Constituição não foi objeto de debate nas instâncias ordinárias. O pré-questionamento constitui pressuposto de recorribilidade dos recursos extraordinários.

Ocorre que a controvérsia sobre o art. 135 do CTN, raramente, aborda ângulo constitucional, limitando-se a discussão, desde a petição inicial, sobre as questões legais.

Outra grande barreira é a alegação de ocorrência de ofensa reflexa à Constituição. O conceito, contudo, de ofensa reflexa ou indireta à Constituição é amplo e eslático. Em pesquisa jurisprudencial sobre o tema, verifica-se que cada membro daquele Tribunal aplica o instituto de forma particular, mas há certo consenso de serem ofensas reflexas as alegações de afronta aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, dos limites da coisa julgada e da prestação jurisdicional, do direito adquirido, ato jurídico perfeito, bem assim, quando para discordar do quando acórdão recorrido for necessária a análise de legislação infraconstitucional.

⁸⁴ BRASIL, Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <www.presidencia.gov.br/legislação>. Acesso em: 18 nov. 2009.

Especificamente sobre o tópico, trago à colação o AgR no AI n. 750.245/RJ⁸⁵, que nega provimento ao Agravo Regimental por ausência de pré-questionamento e ofensa indireta à Constituição, confira:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. PRESUNÇÃO JURIS TANTUM DE LIQUIDEZ E CERTEZA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Ausência de pré-questionamento da matéria constitucional. Incidência da Súmula 282 do Supremo Tribunal Federal. Ofensa constitucional indireta. Agravo Regimental ao qual se nega provimento.

Por oportuno, transcrevo trechos do voto que entendo pertinentes ao desenvolvimento do tema, *verbis*:

Como assentado na decisão agravada, a matéria constitucional supostamente contrariada (art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição) foi suscitada apenas nos embargos de declaração opostos (fls. 230-233), e pondera o agravante ter sido, assim, satisfeito o requisito do pré questionamento.

Entretanto, tem-se atendido o requisito do pré-questionamento quando oportunamente suscitada a matéria, o que se dá no momento processualmente adequado, nos termos da legislação vigente. Quando suscitada a matéria constitucional pelo interessado, não há o debate ou o pronunciamento do órgão judicial competente, e que pode – e deve -, então, haver a oposição dos embargos declaratórios para que se supra a omissão, como é próprio desse recurso. Apenas, pois, nos casos de omissão do órgão julgador sobre a matéria constitucional que tenha sido argüida na causa, é que os embargos declaratórios cumprem o papel de demonstrar a ocorrência do pré-questionamento.

[...]

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça assentou que, “na hipótese dos autos, a certidão da Dívida Ativa incluiu o sócio-gerente como corresponsável tributário, cabendo a ele o ônus de provar a ausência de requisitos do art. 135 do CTN. O nome do corrente, ao contrário do que alega, encontra-se legível na CDA constante à fls. 17, bem como seu endereço” (fl. 218).

A jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido que as alegações de afronta aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, dos limites da coisa julgada e da prestação jurisdicional, quando dependentes de exame de legislação infraconstitucional, como na espécie vertente (CTN), configuram ofensa constitucional indireta, nesse sentido:

[...]

Os fundamentos do agravante, insuficientes para modificar a decisão agravada, demonstram apenas inconformismo e resistência e por termo a processos que se arrastam em detrimento da eficiente prestação jurisdicional.

O fundamento forte deste trabalho é de que o ato administrativo do Fisco de incluir o nome do sócio da empresa devedora na CDA, sem apresentar provas de

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no AI n. 750.245/RJ. Relatora Ministra Cármen Lúcia. In: *Diário de Justiça eletrônico*, 25 ago. 2009. Disponível em: <www.stf.jus.br/jurisprudencia>. Acesso em: 18 nov. 2009.

que ele exacerbou os poderes ou afrontou ao contrato ou estatuto, conforme determina o art. 135 do CTN, equivale, na prática, a criar uma nova hipótese de responsabilidade tributária, diversa daquela estabelecida pelo citado artigo, o que contraria os Princípios da Estrita Legalidade Tributária e da Tipicidade Fechada, derivados do Princípio da Legalidade, consagrado no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal. Tal fundamento, no entanto, não foi objeto de análise pelo julgador, que tem como foco a interpretação do art. 135 do CTN.

Por outro lado, ressalto que as alegações de afronta exclusiva ao Princípio da Legalidade foram tantas, que o Supremo, no intuito de filtrar as discussões de sua competência, editou a Súmula n. 636⁸⁶, com a seguinte redação:

Não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida.

A partir do teor dessa Súmula, a conclusão que se chega é de que quando há riscos de que a solução do problema envolva a discrepância de interpretação de norma infraconstitucional a decisão do Supremo será sempre pela ofensa tida como reflexa ou indireta.

Uma segunda conclusão é que toda produção interpretativa de legislação realizada pelo Superior Tribunal de Justiça é decisão final, e não se submete ao controle da Suprema Corte, por essa via.

Entretanto, há diversos precedentes no Supremo Tribunal Federal que, superando o obstáculo da violação reflexa, conhece do recurso extraordinário e lhe dá provimento.

O exemplo clássico é o caso dos expurgos inflacionários incidentes nos saldos das contas do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Foram milhares de ações propostas pelos trabalhadores objetivando o reconhecimento do direito adquirido à correção monetária pelos índices que refletissem, à época, a real inflação, ao invés daqueles determinados pelos diversos planos econômicos governamentais. A questão, por muitos anos, foi resolvida, reiteradamente, por meio da interpretação das normas legais, isto é, infraconstitucionalmente.

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 636*. Não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida. Disponível em: <www.stf.jus.br/jurisprudencia>. Acesso em: 18 nov. 2009.

Relembro que, em diversas oportunidades, o Supremo se manifestou ou pela ausência de pré-questionamento de matéria constitucional, ou por ocorrência de violação reflexa, tal como caso sob estudo.

No entanto, no julgamento do RE n. 226855/RS⁸⁷, a matéria foi alçada à nível constitucional, tendo o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, nos termos do voto proferido pelo Relator Ministro Moreira Alves, conhecido e provido em parte o Recurso Extraordinário, para excluir da condenação os acréscimos relativamente ao Plano Bresser (Jul./87), Plano Collor I (maio/90) e Plano Collor II (fev./91), ao fundamento de inexistência de direito adquirido aos referidos índices inflacionários.

Porque esclarecedor vale a pena transcrever trecho do voto proferido pelo Ministro Moreira Alves, no qual explica porque, no caso *in concreto*, o direito adquirido não seria considerado ofensa reflexa:

[...] O próprio Tribunal Superior de Justiça já chegou a conclusão de que, quando há alegação de direito adquirido, a questão é puramente constitucional, pois não se pode interpretar a Constituição com base na lei, sendo certo que o artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil nada mais fez do que explicitar conceitos que são os da Constituição, dado que o nosso sistema da vedação da retroatividade é de cunho constitucional. E para se aferir se há, ou não, direito adquirido violado pela lei é preciso verificar se a aquisição dele se deu sob a vigência da lei antiga, não podendo, pois, ser ele prejudicado por aquela. A não ser que se faça esse confronto, jamais termos hipótese em que essa Corte possa fazer prevalecer a vedação constitucional da retroatividade. Foi o que sempre se fez com os reajustamentos de vencimentos em face dos planos econômicos. O contrário não é consagrado nesse Tribunal. [...] ⁸⁸

Corroborando essa tese, o Ministro Celso de Mello, em voto vogal, tece a seguinte conjectura:

[...] Veja-se, portanto, que a circunstância de o delineamento dos requisitos concernentes à caracterização do exato significado da expressão direito adquirido repousar na lei ordinária não tem o condão de afastar – nas hipóteses de conflito de leis no tempo – a incidência da norma de sobredireito, que, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição, dispõe sobre a proteção ao direito adquirido cuja transgressão – precisamente por caracterizar situação de ofensa direta à Carta Política – legitima a utilização do recurso extraordinário. ⁸⁹

Contra-argumentando, no entanto, o Ministro Marco Aurélio, afirma:

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Re n. 226.855/RS. Relator Ministro Moreira Alves. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 20, 13 out. 2000. Disponível em: <www.stf.jus.br/jurisprudencia>. Acesso em: 18 nov. 2009.

⁸⁸ Id. Ibid.

⁸⁹ Id. Ibid.

[...] Creio que Vossa Excelência – ou o Ministro Relator, um dos dois – noticiou que teríamos, só na primeira Região Federal, cerca de cento e cinqüenta e seis mil processos versando sobre essa matéria, em cujas iniciais evocou-se o direito como adquirido, a uma certa correção, à reposição do poder aquisitivo dos saldos da conta do FGTS com base na inflação plena.

Muitos desses processos chegaram ao Superior Tribunal de Justiça – não sei se até aqui, aquela Corte sedimentou a jurisprudência em súmula -, que enfrentou o mérito, a matéria de fundo dos recursos especiais. E porque o fez? Porque em jogo se mostrou a interpretação de normas, como diz Vossa Excelência, infraconstitucionais. Então após essas decisões deu-se a interposição de recursos extraordinários, invariavelmente trancados pelo Presidente daquele Tribunal, seguindo-se agravos desprovidos pelos Relatores, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, com a protocolização do agravo inominado do Código de Processo Civil para apreciação, pelo Colegiado, do acerto ou desacerto do ato monocrático.

[...]

Pois bem, estamos, ou não, diante de uma hipótese a sugerir – e eu vou repetir uma frase a que gosto -, a mais não poder, o prejuízo do extraordinário? Se adentrarmos ao exame da matéria constitucional – penso que podemos fazer a partir da interpretação de normas estritamente legais, e vejo que, hoje, há uma ressonância maior quanto a essa ótica -, e como ficará o acórdão primeiro, decorrente da apelação, integrado, é certo, posteriormente pelo resultado dos declaratórios relativamente ao fundamento legal?⁹⁰

É certo que, nos dias de hoje, a alegação de violação ao direito adquirido é considerada como violação indireta à Constituição, obstaculizando o acesso a via do extraordinário, e existem centenas de precedentes do Ministro Eros Graus nesse sentido, tal como ocorria antes do RE n. 226.855/RS.

Trago a baila esse precedente, no entanto, porque reforça a tese de que, muitas vezes, o não conhecimento do recurso extraordinário, com fundamento na violação reflexa à Constituição, até mesmo porque o acórdão recorrido interpretou normas infralegais, depende do momento político, da repercussão e relevância da matéria, de como é realizada sua abordagem, de quais fundamentos foram utilizados, e, também, por que não dizer, da habilidade dos profissionais envolvidos. Todos esses elementos são hábeis a flexibilizar esse mecanismo de filtragem.

Registro, ainda, que, especificamente quanto à matéria ora sob estudo, seria necessário instalar um contencioso constitucional, a partir do início do processo, isto é, nas instâncias ordinárias, questionando-se a violação aos Princípios da Estrita Legalidade Tributária e da Tipicidade Fechada, o que atualmente não ocorre, porque o debate está centrado na presunção de certeza e liquidez da CDA.

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Re n. 226.855/RS. Relator Ministro Moreira Alves. In: *Diário de Justiça eletrônico*, p. 20, 13 out. 2000. Disponível em: <www.stf.jus.br/jurisprudencia>. Acesso em: 18 nov. 2009.

A alegação de criação de uma nova hipótese de incidência pode ser caracterizada como violação reflexa à Constituição?

Ou ainda, a aplicação indevida de norma ou princípio, fora do seu campo de incidência é violação reflexa à Constituição?

Outro acesso à Corte Constitucional pode ser por meio da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, resultante de ato do Poder Público, nos termos amplos do art. 1º da Lei n. 9.882/99.

Por essa via pode ser admitida a revisão de decisões judiciais que ofendam relevantes princípios da ordem constitucional, uma vez que o Poder Judiciário está vinculado aos parâmetros constitucionais. Assim, o julgado que amplia o sentido de texto normativo para criar uma nova hipótese de responsabilidade tributária ofende o Princípio da Estrita Legalidade Tributária, derivado do Princípio da Legalidade, direito fundamental.

Segundo Mendes⁹¹ existem alguns critérios que limitam a impugnação das decisões judiciais por meio dessa ação:

Sua admissibilidade dependeria, fundamentalmente, da demonstração de que, na interpretação e aplicação do Direito, o juiz desconsiderou por completo ou essencialmente a influência dos Direitos Fundamentais, de que a decisão se revela grosseira e manifestamente arbitrária na interpretação e aplicação do direito ordinário ou, ainda, de que ultrapassaram os limites da construção jurisprudencial. Não raras vezes observa a Corte Constitucional que determinada decisão judicial afigura-se insustentável porque assente em interpretação objetivamente arbitrária da normal legal.

O caso sob estudo, portanto, enquadra-se na interpretação objetivamente arbitrária da norma legal, o que permite a propositura da referida ação.

⁹¹ Mendes, *op.cit*, p. 1.162.

CONCLUSÃO

O estudo da responsabilidade tributária, tratada pelo art. 135 do CTN, buscando uma visão constitucional, utilizando, para tanto, o princípio da proporcionalidade como forma de controle do ato de inclusão do nome do administrador na CDA, sem a prévia comprovação da ação dolosa, impôs vários obstáculos, porque a questão sempre é abordada e analisada pela ótica infraconstitucional.

Conduto, os textos doutrinários, pareceres, artigos, normas e jurisprudências, apesar de não tratarem, especificamente, do tema permitiram elaborar as seguintes conclusões:

A responsabilidade tributária sempre decorre de lei, origina-se do inadimplemento de uma obrigação (para o Estado) ou do Débito (para o sujeito passivo da relação tributária), embora em alguns casos exija a prática de atos ilícitos.

Para que a responsabilidade pelo pagamento da dívida fiscal se desloque do contribuinte (pessoa jurídica de direito privado) para o terceiro (administrador da empresa devedora) é preciso, alternativamente, que o sócio-gerente pratique um dos atos do art. 135, que a sociedade da qual ele seja sócio estabeleça a responsabilidade pessoal e ilimitada (determinação legal), ou por vontade das partes (convencionada).

Nos tipos societários nos quais a responsabilidade do sócio é limitada a integralização do capital social o patrimônio pessoal do sócio só responderá pelas dívidas da empresa quando ficar comprovado que ele agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

No caso de dívidas fiscais de Sociedade Anônimas, portanto, a existência de infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas não suficiente, pois para concretizar o fato típico e antijurídico do art. 135, o dolo da conduta do agente deve estar necessariamente comprovado.

Cabe ao Fisco a prova da conduta dolosa do administrador, devendo ser identificada a autoria da infração, individualizada a ação, caracterizada sua prática com dolo, por tratar o art. 135 do CTN de responsabilidade subjetiva.

Tornou-se comum a inclusão do nome do sócio da pessoa jurídica devedora no pólo passivo das execuções fiscais, sob o fundamento de responsabilidade tributária estabelecida pelo art. 135. É que a Fazenda Pública, a fim de simplificar o procedimento e garantir um eventual redirecionamento da execução fiscal, no caso da empresa executada não possuir bens suficientes para a quitação do crédito tributário, põe, automaticamente, o nome do sócio, como corresponsável pela obrigação tributária, na CDA, independentemente da comprovação prévia da conduta dolosa.

O redirecionamento é legitimado pela jurisprudência consolidada do STJ, segundo a qual a CDA goza de presunção legal de certeza e liquidez, e que tal presunção, por si só, é suficiente para conferir legitimidade passiva aos nela indicados como corresponsáveis, na ação de execução fiscal.

A inclusão do nome do administrador da empresa apenas na CDA, sem a prévia comprovação da conduta dolosa, com fundamento no art. 135 do CTN, no intuito de legitimar a transferência da responsabilidade tributária, e o subsequente redirecionamento da execução fiscal para ele, é medida inconstitucional por constituir meio excessivo e desproporcional no sentido estrito para obtenção do fim a ser atingido.

A medida não se mostra apropriada, quanto ao subprincípio da necessidade, por não ser o meio menos gravoso para obter o fim almejado, pois provoca ônus financeiro devastador para o administrador, considerando que seus bens pessoais responderão ilimitadamente pelas dívidas fiscais da empresa, e serão penhorados para lhe oportunizar a defesa, enquanto que pela via administrativa tal fato não ocorre.

Por outro lado, a ausência de prévia comprovação da conduta dolosa praticada pelo administrador, com infringência ao art. 135 do CTN, equivale, na prática, a criar uma nova hipótese de incidência de responsabilidade tributária objetiva dos administradores, o que viola os Princípios da Estrita Legalidade Tributária e da Tipicidade Fechada.

A comprovação, pelo Fisco, da prática dolosa de uma das infrações descrita no art. 135 do CTN é um dos elementos do antecedente da norma de incidência, qual seja o critério material. Ausente tal elemento, não há o perfeito enquadramento do fato social a norma jurídica tributária necessário à sua incidência a fim de determinar a substituição da empresa na relação jurídico tributária, visto que o Princípio da Legalidade não abre espaço para presunções.

Portanto, com base no subprincípio da proporcionalidade no sentido estrito, ponderando-se a importância da intervenção no direito fundamental e a importância do resultado desejado, conclui-se que o peso do resultado não é superior, ou sequer equivalente, ao prejuízo causado ao cidadão e ao Estado, em razão da não observância do Princípio da Estrita Legalidade.

Ocorre que atuação do Estado deve transparecer justiça, buscar a verdade material, obedecer aos princípios gerais que regem sua atuação, bem assim, preservar as garantias fundamentais dos contribuintes. Além do que, o Princípio da Estrita Legalidade não pode ser mitigado por qualquer fundamento, sob pena de ruptura do sistema jurídico vigente.

Esses procedimentos ‘tipificantes’ utilizados pela Fazenda Pública, para facilitar a arrecadação, seja por falta de aparelhamento, seja para reduzir consideravelmente o tempo de fiscalização, que generaliza os tratamentos aos contribuintes, na prática, acaba por causar inúmeras injustiças e, porque não dizer, inconstitucionalidades.

Na verdade, por meio dessa medida são tratados igualmente o administrador fraudador e o administrador honesto, bastando, para tanto, que conste da CDA o nome dele, como corresponsável. Assim, tratam-se igualmente situações tributárias juridicamente desiguais.

Por outro lado, não deve ser respaldado um ato que nasceu fundamentado numa presunção que não se baseia em nenhum fato previamente conhecido. A presunção de certeza e liquidez da CDA só se concretiza na medida em que ela espelha o lançamento tributário.

Ademais, existe no ordenamento jurídico meio apropriado para apuração da responsabilidade, qual seja o procedimento administrativo. Havendo motivos que justifiquem a responsabilidade tributária pessoal do administrador da pessoa jurídica

devedora, seu nome deve ser indicado já no ato do lançamento, como sujeito passivo da obrigação tributária, que notificado poderá impugná-lo. A impugnação suspenderá a exigibilidade do crédito tributário.

Esse deve ser o *iter* a ser consolidado e incentivado pela jurisprudência pátria, para que seja preservado o meio menos gravoso, visto que o acerto da legitimidade passiva realizado antes do ajuizamento das execuções fiscais, prestigia os Princípios do Devido Processo Legal, da Ampla Defesa, da Estrita Legalidade e da Tipicidade Fechada, ao invés de compactuar com o meio mais fácil.

Quanto à análise da jurisprudência do STJ, esta demonstra uma inquietação a respeito do tema, e a solução consolidada, no momento, reflete uma postura fazendária, mas, que diante de uma nova composição das Turmas de Direito Público, certamente, sofrerá alterações, porque é cristalino que tal entendimento encontra-se distorcido do contexto normativo.

Por outro lado, quanto à possibilidade do tema ser submetido ao Supremo Tribunal Federal, verifica-se a existência de dois obstáculos o pré-questionamento da matéria constitucional e a Súmula n. 636, que consolidou o entendimento de que a alegação de contrariedade ao Princípio da Legalidade configura violação reflexa e indireta à Constituição.

O enquadramento da violação aos Princípios da Estrita Legalidade Tributária e da Legalidade Fechada como ofensa indireta à Constituição deve ser objeto de estudos mais aprofundados, num próximo trabalho, porque o tema, além de ter diversos reflexos é amplo e elástico, não foi investigado com maior profundidade, até porque não era o objeto do estudo.

Por fim, deve ser considerada, também, a Arguição de Descumprimento de Preceito fundamental, um a possível via para questionamento de julgados com interpretação objetivamente arbitrária da norma legal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BARROS, Suzana de Toledo. *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direito*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996.

BRASIL. *Código Civil Brasileiro*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 26 out. 2009.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 26 out. 2009.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <www.presidencia.gov.br/legislação>. Acesso em: 18 nov. 2009

BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 set. 1980. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 26 out. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn n. 855. In: *Diário de Justiça eletrônico*, n. 152, p. 455. Disponível em: <www.stf.jus.br/jurisprudencia>. Acesso em: 16 out. 2009.

_____. ADI's ns. 958 e 966. Relator Ministro Marco Aurélio. In: *Diário de Justiça eletrônico*, Seção I, p. 26021, 25 ago. 1995. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>. Acesso em 16 out. 2009.

_____. ADIn n. 2551 MC-QO/MG. Relator Ministro Celso de Melo. In: *Diário de Justiça eletrônico*, Seção I, p. 25, 20 abr. 2006. Disponível em: <www.stf.jus.br/jurisprudencia>. Acesso em 26 out 2009.

_____. AgR no AI n. 750.245/RJ. Relatora Ministra Cármen Lúcia. In: *Diário de Justiça eletrônico*, Seção I, 25 ago. 2009. Disponível em: <www.stf.jus.br/jurisprudencia>. Acesso em: 18 nov. 2009.

_____. Re n. 107.848/RJ. Relator Ministro Francisco Resek. In: *Diário de Justiça eletrônico*, Seção I, p. 2856, 03 abr. 1981. Disponível em: <www.stf.jus.br/jurisprudencia>. Acesso em: 18 nov. 2009.

_____. RE n. 210.246/GO. Relator Ministro Ilmar Galvão. In: *Diário de Justiça eletrônico*, Seção I, p. 28, 17 mar. 2000. Disponível em: <www.stf.jus.br/jurisprudencia>. Acesso em: 18 nov. 2009.

_____. Re n. 226.855/RS. Relator Ministro Moreira Alves. In: *Diário de Justiça eletrônico*, Seção I, p. 20, 13 out. 2000. Disponível em: <www.stf.jus.br/jurisprudencia>. Acesso em: 18 nov. 2009.

_____. Re's ns. 389.383/SP e 390.513/SP. Relator Ministro Marco Aurélio. In: *Diário de Justiça eletrônico*, Seção I, p. 31, 29 jun. 2007. Disponível em: <www.stf.jus.br/jurisprudencia>. Acesso em: 18 nov. 2009.

_____. *Súmula n. 636*. Não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida. Disponível em: <www.stf.jus.br/jurisprudencia>. Acesso em: 18 nov. 2009.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. AGA n. 591.949/RS, Relator Ministro Luiz Fux. In: *Diário de Justiça eletrônico*, Seção I, 13 dez. 2004, p. 231. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 16 out. 2009.

_____. AgRg no AG n. 246.475/DF, Relatora Ministra Nancy Andrighi. In: *Diário de Justiça eletrônico*, Seção I, p. 244, 01 ago. 2000. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em 27 out. 2009.

_____. AgRg no Ag n. 696.047/BA. Relator Ministro Humberto Martins. In: *Diário de Justiça eletrônico*, 28 nov. 2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 27 out. 2009.

_____. AgRg no REsp n. 1096874/RS, Relator Humberto Martins. In: *Diário de Justiça eletrônico*, 14 out. 2009. Disponível em: <www.stj.jus.br/SCON>. Acesso em 27 out. 2009.

_____. AgRg no REsp n. 866.082/RS. Relatora Ministra Eliana Calmon. In: *Diário de Justiça eletrônico*, 14 out. 2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em 27 out. 2009.

_____. AgRg nos EREsp n. 109.639/RS, Relator Ministro José Delgado. In: *Diário de Justiça eletrônico*, Seção I, p. 32, 28 fev. 2000. Disponível em: <www.stj.jus.br/SCON>. Acesso em: 27 out. 2009.

_____. AgRg nos EREsp n. 731.539/MG, Relator Ministro Humberto Martins. In: *Diário de Justiça eletrônico*, Seção I, 04 jun. 2007. Disponível em: <www.stj.jus.br/SCON>. Acesso em: 27 out. 2009. BRASIL.

_____. REsp n. 11.335/SP, Relator Ministro Garcia Vieira. In: *Diário de Justiça eletrônico*, Seção I, p. 4465, 6 abr 1992. Disponível em: <www.stj.jus.br/SCN>. Acesso em: 27 out. 2009.

_____. REsp n. 1101728/SP. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. In: *Diário de Justiça eletrônico*, 23 mar. 2009. Disponível em: <www.stj.jus.br/SCON>. Acesso em: 27 out. 2009.

_____. REsp n. 1104900/ES. Relatora Ministra Denise Arruda. In: *Diário de Justiça eletrônico*, 1 abr. 2009. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 29 out. 2009.

_____. REsp n. 139.872/CE, Relator Ministro Luiz Pereira. In: *Revista do STJ*, v. 109, p. 59, 1998. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

_____. REsp n. 141.516/SC, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros. In: *Revista do STJ*, v. 117, p. 125, 1998. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

_____. REsp n. 34.429/SP, Relator Ministro Asfor Rocha. In: *Revista do STJ*, v. 53, p. 262, 1993. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

_____. REsp n. 4.412/RJ, Relator Ministro Pedro Aciole. In: *Diário de Justiça eletrônico*, 4 mar. 1991. p. 1968. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

_____. REsp n. 86.439/ES, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros. In: *RDR*, v. 6, p. 177, 1996. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

_____. REsp n. 989.724/SP. Relator Ministro José Delgado. In: *Diário de Justiça eletrônico*, 03 mar. 2008. Disponível em: < www.stj.jus.br/SCON >. Acesso em: 27 out. 2009.

BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. *Súmula n. 112*. Em execução fiscal, a responsabilidade pessoal do sócio-gerente de sociedade por quotas, decorrente de violação da lei ou excesso de mandato, não atinge a meação de sua mulher. Disponível em: < http://www.dji.com.br/normas_inferiores/sumula_tfr/tfr_112.htm >. Acesso em 18 nov. 2009.

CARGA tributária no Brasil chega a 38,45% do PIB no primeiro trimestre. Disponível em: < www.economia.uol.com.br >. Acesso em: 2 dez. 2009.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23ª ed. São Paulo. Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel. *A Fiscalização Tributária em um Estado Democrático de Direito*. SEMINÁRIO FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: CONTEXTO, PRÁTICAS E TENDÊNCIAS Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/upc/pnafe/cst/arquivos/Fisc-Democ-Misabel> > Acesso em: 19 out. 2009.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

GRECO, Leonardo. As Garantias Fundamentais do Processo na Execução Fiscal. In: ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Tributário: estudos em homenagem ao professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007.

KOOGAN, Abrahão; HOUAISS, Antônio. *Enciclopédia e dicionário ilustrado*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Delta, 2000.

LIMA, Iran de. *A dívida ativa em juízo: a execução fiscal na Lei n. 6.830/80*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

LOPES, Luís Rocha. *Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

OLIVEIRA, Fábio. *Por uma teoria dos princípios: o princípio constitucional da razoabilidade*. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Código Tributário Nacional: comentários, doutrina, jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

PACHECO, Denilson Feitosa. *O princípio da proporcionalidade no direito processual penal brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

PORTUGAL. Constituição (1976). *Constituição da República Portuguesa*. Disponível em: <
<http://www.parlamento.pt/LEGISLACAO/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 16 out. 2009.

SILVA, Américo Luís Martins da. *A execução da dívida ativa da Fazenda pública*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

VAZ, José Otávio de Vianna. *A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flávio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. *Curso avançado de processo civil*. 8ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

ZEQUIM, Rodrigo Campos. *Responsabilidade tributária do administrador por dívidas da empresa*. Curitiba: Juruá, 2003.