UNIVERSIDADE ANHANGUERA-UNIDERP

REDE DE ENSINO LUIZ FLÁVIO GOMES

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DOS SÓCIOS-GERENTES E ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES LIMITADAS E ANÔNIMAS PELOS DÉBITOS DA PESSOA JURÍDICA

CARLOS CESAR COELHO

SÃO PAULO/SP

2011

RESUMO

A responsabilidade tributária do sócio da sociedade limitada e anônima e a sua legitimação passiva para a execução fiscal têm gerado muita controvérsia, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, de modo que o presente trabalho busca dar um panorama atualizado sobre o tema, em uma análise, ainda que sem a profundidade que o tema exige, sobre as duas possibilidades de responsabilização de terceiros nos executivos fiscais, a saber, quando o sócio, já na petição inicial, foi apontado como coexecutado, e na hipótese de redirecionamento da execução em face do sócio que não figurou na Certidão da Dívida Ativa nem na petição inicial. Para tanto, foi feita uma análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, cuja percepção sobre a matéria atrita com o posicionamento doutrinário dominante, concluindo-se pela necessidade de revisão do entendimento consolidado pela Corte Superior.

Palavras-chave: Execução fiscal, sociedade limitada, sócio, responsabilidade, redirecionamento.

ABSTRACT

The tax liability of the partner of a limited company and corporation and its passive legitimacy for purposes of tax enforcement has generated much controversy, both in doctrine and in jurisprudence, so that the present work seeks to give an updated overview on the subject, in an analysis, even though without the depth that the theme demands on the two possibilities for liability claims in fiscal execution, namely, if the shareholder, as in the application, was appointed as defendant, and in case of redirection of the tax enforcement to the partner who does not figured in the Revenue Debt Service or in the application. For this, an analysis of the jurisprudence of the Superior Court of Justice, whose positioning doctrinal differences with the dominant position, concluding by the need to revise the understanding consolidated by the Superior Court.

Keywords: Tax enforcement, limited company, partner, responsibility, redirection.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO
2 A RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO PREVISTA NO ARTIGO 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL
3 O SÓCIO COMO TERCEIRO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO
4 CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO LEGAL COMO PRESSUPOSTO PARA RESPONSABILIZAÇÃO DAS PESSOAS ARROLADAS NO INCISO III DO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL
5 EXCLUSÃO DO SÓCIO INDICADO NA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA COMO DEVEDOR SEM A CORRESPONDENTE APURAÇÃO DA SUA RESPONSABILIDADE EM PROCESSO ADMINISTRATIVO
6 O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA PARA O SÓCIO-GERENTE OU ADMINISTRADOR
7 CONCLUSÃO
8 REFERÊNCIAS

1. INTRODUÇÃO

A questão da responsabilidade tributária, principalmente a do terceiro com atuação irregular, prevista no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, tem sido tormentosa no Direito brasileiro. Conforme referido pelo eminente EDUARDO SABBAG (2010, p. 718), até o ano 2000 a posição jurisprudencial sinalizava que o mero inadimplemento era considerado uma “infração à lei”, caracterizadora da responsabilização pessoal do gestor da pessoa jurídica. Atualmente, ainda segundo o ilutre professor, a tendência jurisprudencial é pacifica e diversa.

Contudo, a jurisprudência da Primeira Seção do Colendo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do ERESP n.º 702.232/RS, da relatoria do Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, assentou que constando o nome do sócio-gerente como corresponsável tributário na Certidão da Dívida Ativa – CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do artigo 135, do Código Tributário Nacional, independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do artigo 204, do Código Tributário Nacional c/c o art. 3º, da Lei n.º 6.830/80.

Desse modo, de acordo com o entendimento firmado pela Corte Superior, indicado, na CDA, o sócio da empresa como devedor, incumbe a ele, mediante o ajuizamento de embargos à execução, com a garantia do juízo, provar a inexistência da conduta que deu ensejo à sua responsabilização. Ou seja, há, aqui, a inversão do “onus probandi” da existência, ou inexistência, das situações referidas no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Assim, o que se questiona, no presente trabalho, é a possibilidade do Judiciário afastar, de ofício, ou sem a necessidade da oposição de embargos pelo interessado, a legitimidade do terceiro – diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – que a autoridade fez constar arbitrariamente na CDA, ou seja, sem a efetiva apuração da responsabilidade na esfera administrativa, tão somente por figurar na qualidade de sócio.

2. A RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO PREVISTA NO ARTIGO 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Segundo EDUARDO SABBAG (2010, p. 675):

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

Esclarece, ainda, que a responsabilidade (SABBAG 2010, p. 675) "poderá ser por substituição ou por transferência". Esta última surge para aquele que, apesar de não ser contribuinte e não ter relação direta com o fato gerador, vincula-se à obrigação em virtude de expressa previsão legal (artigo 128, do Código Tributário Nacional). Cabe sublinhar, desse modo, que é vedada a "transferência implícita" do encargo a outrem, devendo haver lei atribuindo responsabilidade a um terceiro.

Para LEANDRO PAULSEN (2009, p. 10):

> […] o terceiro só responderá se a lei assim expressamente dispuser, estabelecendo qual o pressuposto de fato da responsabilidade. Ou seja, haverá, sempre e necessariamente, outra hipótese de incidência própria da responsabilidade, outro pressuposto de fato específico e inconfundível com o fato gerador do tributo.

Daí, o artigo 135, do Código Tributário Nacional, prescreve:

> "Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
> I - as pessoas referidas no artigo anterior;
> II - os mandatários, prepostos e empregados;
> III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

Analisando o sobredito dispositivo legal, REGINA HELENA COSTA (2009, p. 205), em valioso magistério, assenta que:

> […] nessas hipóteses, tem-se responsabilidade *pessoal* desses terceiros. Em verdade, o art. 135, CTN, contempla normas de exceção, pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas dela gestoras. Trata-se de responsabilidade exclusiva de *terceiros* que agem dolosamente, e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação, nos casos em que tiverem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (destaques no original).

Realmente, estamos diante de uma norma de exceção, visto que, como regra, a sociedade empresária, tratando-se de pessoa jurídica, não se confunde com

os membros que a compõem. Cuida-se da consagração do princípio da autonomia patrimonial, pelo qual os sócios não podem ser considerados os titulares dos direitos ou os devedores das prestações relacionadas ao exercício da atividade econômica, explorada em conjunto. Será a própria pessoa jurídica da sociedade a titular de tais direitos e a devedora dessas obrigações.

FÁBIO ULHOA COELHO (2009, p. 15-16) não deixa qualquer dúvida no estudo da matéria, esclarecendo que:

> […] muito embora alguma doutrina ensine o inverso (Correia, 1975:240/251), da personalização da sociedade empresária segue-se a separação dos patrimônios desta e de seus sócios. Os bens integrantes do estabelecimento empresarial, e outros eventualmente atribuídos à pessoa jurídica, são de propriedade dela, e não dos seus membros. Não existe comunhão ou condomínio dos sócios relativamente aos bens sociais; sobre estes os componentes da sociedade empresária não exercem nenhum direito, de propriedade ou de outra natureza. É apenas a pessoa jurídica da sociedade a proprietária de tais bens. No patrimônio dos sócios, encontra-se a participação societária, representada pelas quotas da sociedade limitada ou pelas ações da sociedade anônima. A participação societária, no entanto, não se confunde com o conjunto de bens titularizados pela sociedade, nem com sua parcela ideal. Trata-se, definitivamente, de patrimônios distintos, inconfundíveis e incomunicáveis os dos sócios e o da sociedade.
> Pois assim sendo, conclui-se que respondem pelas obrigações da sociedade, em princípio, apenas sociais. Sócio e sociedade não são a mesma pessoa, e, como não cabe, em regra, responsabilizar alguém (o sócio) por dívida de outrem (a pessoa jurídica da sociedade), a responsabilidade patrimonial pelas obrigações da sociedade empresária não é dos sócios. Em outros termos, a garantia do credor é representada pelo patrimônio do devedor; se devedora é a sociedade empresária, então será o patrimônio social (e não o dos sócios) que garantirá a satisfação dos direitos creditícios existentes contra ela. Somente em hipóteses que excepcionam a regra da autonomia da pessoa jurídica poder-se-á executar o patrimônio do sócio, em busca de atendimento de dívida da sociedade.”

Da doutrina de FABIO ULHOA COELHO (2009, p. 16), portanto, é possível extrair que:

> […] da personalização das sociedades empresárias, decorre o princípio da autonomia patrimonial, que é um dos elementos fundamentais do direito societário. Em razão desse princípio, os sócios não respondem, em regra, pelas obrigações da sociedade.

Logo, o artigo 135, do Código Tributário Nacional, veicula uma norma de exceção, visto que, como regra, a responsabilidade é da pessoa jurídica contribuinte. O terceiro administrador da sociedade empresária, ou o sócio-gerente, somente responde pessoalmente pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Esclarece HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO (2002, p. 133) que:

> […] o inciso III do artigo 135 do CTN não faz referência a sócios, nem tampouco a tipos societários. Refere-se aos diretores, gerentes e representantes, em clara alusão àqueles que atuam em nome do contribuinte pessoa jurídica, como órgãos.

3. O SÓCIO COMO TERCEIRO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Nota-se, do exposto, que a mera condição de sócio não implica responsabilidade tributária. Se o sócio não pratica atos de administração, não lhe pode ser imputada responsabilidade pelos débitos tributários da sociedade.

Além disso, não basta ser sócio-administrador, diretor ou representante. É preciso mais que isso. Faz-se necessário que o débito fiscal seja fruto de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Estes são os pressupostos da válida deflagração dos efeitos da responsabilidade tributária por substituição.

Lapidar, a propósito do tema, a observação feita por EDUARDO SABBAG (2010, p. 721), no sentido de que a responsabilização das pessoas indicadas no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional exige que tenham:

> […] praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal, quando em posição de influir para a sua não ocorrência. A mera condição de ‘sócio’ é insuficiente, até porque o dispositivo não menciona tal termo. Se o sócio existe, mas não é diretor, nem gerente, não deve ser aquele responsabilizado, sob pena de se perpetrar, de forma indevida e arbitrária, o instituto do ‘redirecionamento’ contra os sócios, bastante comum em executivos fiscais.

Vê-se, portanto, que a obrigação atribuída aos administradores e sócios-gerentes das sociedades limitadas deve decorrer de atos irregularmente praticados, de modo que, desde que atuem dentro dos limites da legalidade, não respondem pessoalmente pelas obrigações tributárias pessoa jurídica.

Para LEANDRO PAUSEN (2008, p. 958), “a responsabilidade pessoal, no caso, decorre de ato praticado com ilicitude, por conta e risco do gestor”.

4. CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO LEGAL COMO PRESSUPOSTO PARA RESPONSABILIZAÇÃO DAS PESSOAS ARROLADAS NO INCISO III DO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Neste ponto, a questão que se coloca diz respeito à efetiva determinação do que representa a infração legal, uma das condições que a lei estabeleceu para que surja a responsabilidade do administrador da sociedade empresária.

Como enfatiza HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO (2006, p. 74):

> […] o ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, não pode ser confundido com o mero inadimplemento do tributo. Do contrário, o art. 135 do CTN, em vez de cuidar de hipótese excepcional de responsabilidade de terceiro, trataria de uma regra absoluta, sem exceções, pois sempre as pessoas nele referidas seriam responsáveis pelo tributo não pago pelo contribuinte. O puro e simples inadimplemento pode até ser considerado ilegal, mas essa ilegalidade terá sido praticada pelo contribuinte, e não pelos terceiros referidos no art. 135 do CTN. A infração de lei que autoriza a responsabilização do terceiro é aquela praticada pessoalmente por ele, em benefício próprio e em prejuízo do contribuinte por ele representado.

Tem-se, do exposto, que a falta de recolhimento do tributo não pode ser encarada como infração de lei imputável ao administrador ou sócio-gerente da pessoa jurídica, notadamente porque o dever jurídico-tributário é da sociedade e não do seu gestor.

EDUARDO SABBAG (2010, p. 718) adverte que “até o ano 2000, aproximadamente, a posição jurisprudencial dominante era diversa, ou seja, o mero inadimplemento era considerado uma ‘infração à lei”, configuradora suficiente da responsabilização pessoal.”

Contudo, a Primeira Seção do Colendo Superior Tribunal de Justiça, utilizando-se da sistemática do art. 543-C, do Código de Processo Civil (recursos repetitivos), pacificou o entendimento de que o mero inadimplemento da obrigação tributária não é suficiente para configurar a responsabilidade do artigo 135, do Código Tributário Nacional (REsp 1.101.728/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 23/03/2009).

Com efeito, conforme ratifica REGINA HELENA COSTA (2009, p. 206):

> […] a simples inadimplência da obrigação pela pessoa jurídica, embora constitua infração à lei tributária, não acarreta a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado. Será preciso demonstrar que tal inadimplemento decorreu da prática de ilícito pelos gestores da pessoa jurídica, que incorreram em excesso de poder ou em infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nessa esteira, para EDUARDO SABBAG (2010, p. 718):

> […] o descumprimento da obrigação tributária principal (não pagamento do tributo), sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa, e não

> ‘infração legal’ deflagradora da responsabilidade pessoal. É imprescindível para a responsabilização pessoal a atuação dolosa do gerente ou diretor, devendo ser cabalmente provada.”

Sendo assim, como assevera HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO (2002, p. 137):

> […] a violação da lei societária pode ocorrer, dando azo à responsabilização do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso da liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor, ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.

5. EXCLUSÃO DO SÓCIO INDICADO NA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA COMO DEVEDOR SEM A CORRESPONDENTE APURAÇÃO DA SUA RESPONSABILIDADE EM PROCESSO ADMINISTRATIVO

Colocadas essas premissas, indaga-se sobre o ônus da prova em relação aos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A Primeira Seção do Colendo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.104.900/ES, da relatoria da Ministra Denise Arruda, publicado no DJe de 1º/4/2009, sob o regime do artigo 543-C, do Código de Processo Civil e da Resolução nº 8/2008, do Superior Tribunal de Justiça (recursos repetitivos), ratificou o posicionamento que já vinha sendo observado pela Corte Superior de Justiça no sentido de que é possível o redirecionamento da execução fiscal de maneira a atingir o sócio-gerente ou administrador da pessoa jurídica executada, desde que o seu nome conste da Certidão da Dívida Ativa, sendo que, para se eximir da responsabilidade tributária, incumbe a este o ônus da prova de que não restou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional (excesso de mandato, infringência à lei ou ao contrato social).

Com a devida vênia, não me parece suficiente, para evidenciar a responsabilidade tributária do sócio-gerente ou administrador, fazer constar da

Certidão da Dívida Ativa – CDA a expressão genérica de “corresponsável”, sem esclarecer em que condição aquele responde pela sociedade empresária.

Consoante adverte TIAGO BANA FRANCO (2010, p. 259), “é absurda a simples alegação, admitida pelo STJ, segundo a qual cabe ao sócio-gerente provar, por meio de embargos, que não agiu ilicitamente.”

Nessa toada, arremata LUIZ FERNANDO MAIA, para quem:

> […] a posição da 1ª. Seção do Superior Tribunal de Justiça parece-nos por demais equivocada, ao dar presunção de certeza quanto a inclusão dos sócios e administradores das empresas, sem qualquer necessidade de comprovação de presentes os requisitos condicionais do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN), que, via de regra, ocorre automaticamente pelo sistema do Fisco, em especial tratando-se de contribuições de Previdência Social. A prática a ser endossada por este Tribunal Superior ofende ao Sistema Constitucional Tributário vigente no momento em que cria nova sistemática de responsabilidade tributária, via Judiciário, quando somente lei poderia fazê-lo (princípio constitucional tributário da legalidade na sua trilogia: tipicidade cerrada, estrita legalidade e reserva formal de lei). Ao mesmo tempo ampara, quando devia repudiar, a utilização da presunção no âmbito do direito tributário, em fragilização à segurança jurídica e às garantias constitucionais tributárias outorgadas ao contribuinte.

Como bem observa HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO (2002, p. 137), “em se tratando da responsabilidade prevista no artigo 135, em qualquer de seus incisos, é indispensável a instauração de processo administrativo específico para o fim de apurar a prática dos atos descritos no *caput*.”

Realmente, se a questão da responsabilidade pessoal do sócio-administrador não foi debatida por ocasião do lançamento consumado contra a pessoa jurídica, faltará justa causa para a inclusão do nome do sócio-administrador na CDA.

É por tal razão que, como assinala LEANDRO PAULSEN (2008, p. 958), é insuficiente tão só a presença do nome do sócio no título:

> Indicado, na CDA, o sócio como devedor sem a correspondente indicação do fundamento legal da sua responsabilidade e da sua efetiva apuração na esfera administrativa, não restará formalmente caracterizada, no título, a responsabilidade do sócio de modo a que possa atribuir a CDA, neste ponto, a presunção de certeza. Esta, aliás, é a situação que normalmente se verifica, aparecendo a indicação dos sócios como devedores de tributos que tem a pessoa jurídica como contribuinte sem que seja sequer indicado o fundamento da sua responsabilidade tributária, tampouco que tenham sido efetivamente apurados os seus requisitos.

É inadmissível aceitar-se a inversão do ônus da prova, pois, tal exegese implicaria na possibilidade da Fazenda Pública transformar em objetiva a

responsabilidade das pessoas elencadas no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Nessa trilha, segue FERNANDO DANTAS CASILLO GONÇALVES (2009, p. 201), ao afirmar que:

> […] o ônus da prova da presença das condições previstas no art. 135 do CTN sempre será dos órgãos fiscais e da Procuradoria da Fazenda, não podendo existir inversão na pessoa do sócio, mormente quando se apura ser a realização prévia da prova e a demonstração dos motivos da responsabilização fundamentos essenciais do lançamento tributário, da responsabilização de terceiro na dívida da pessoa jurídica e da prática dos atos administrativos tendentes à emissão da CDA com a inclusão de um corresponsável.

Ainda abordando a questão da apuração da responsabilidade, em outra brilhante passagem, LEANDRO PAULSEN (2008, 949) adverte que:

> […] tendo em conta que não se trata de responsabilidade solidária ou por sucessão, em que a dívida simplesmente pode ser exigida do responsável, mas que se cuida, isso sim, de responsabilidade pessoal decorrente da prática de ilícito, impende que seja apurada não apenas a ocorrência do fato gerador, mas o próprio ilícito que faz com que o débito possa ser exigido do terceiro. Ou seja, o ilícito de que decorre a responsabilidade pessoal tem de ser devidamente apurado administrativamente, oportunizando-se aos responsáveis o direito de defesa já na esfera administrativa.

Por fim, o ilustre professor sugere que:

> […] embora ainda não seja a praxe da administração tributária, deveria nos autos do processo administrativo instaurado contra a empresa, verificada a responsabilidade dos diretores, ser lavrado Termo de Verificação Fiscal e de Responsabilidade Tributária, apontando que foi constatada a prática de ilícitos que têm por consequência a responsabilização pessoal dos diretores pelos tributos devidos pela empresa, dando-se ciência da constituição do crédito tributário originário das infrações descritas no termo não apenas à pessoa jurídica, mas a cada um dos responsáveis (PAULSEN, 2008, 949).

Nessa trilha, segue TIAGO BANA FRANCO (2010, p. 259-260), sublinhado que:

> […] poder-se-ia considerar exagero exigir que a Administração, antes de propor ou de redirecionar a execução fiscal contra o sócio-gerente, municie-se com processo administrativo instaurado para tal fim, se o sócio-gerente terá a oportunidade de provar que não agiu ilicitamente em embargos à execução. Não se está, porém, diante de novidade alguma, uma vez que a própria Constituição Federal só admite que alguém seja privado de seus bens depois de prévio processo legal, no qual terá oportunidade de defender-se com todos os meios admitidos (art. 5º. LIV e LV, CF/1988). Só que no conceito de prévio processo legal não há como admitir o de execução, que tem o fito de satisfazer o credor, proporcionando-lhe direito de defesa mitigado. E isso também porque, no processo de execução, o executado, para que possa defender-se da acusação de ter agido ilicitamente, terá de obrigatoriamente sofrer a penhora de seus bens; medida coercitiva que se exibe demasiadamente injusta e penosa àquele que tem em seu favor a presunção de inocência constitucionalmente

> assegurada (art. 5º., LVII, CF/1988). Logo, afigura-se necessário, porque exigido legal e constitucionalmente, o processo administrativo em que será verificada a responsabilidade do sócio-gerente por ato ilícito que tenha cometido, tendo em mira que isso deverá estar estampado no auto de infração e na própria inscrição da dívida ativa, consoante dispõem os arts. 142 e 202, I, do CTN. Sem processo administrativo no qual esteja demonstrada a ilicitude dos atos do sócio-gerente, ao menos num juízo prévio de cognição exigido para que se inicie o processo de execução contra ele, apto a justificar sua inclusão na CDA, não há como admitir que figure na relação processual executiva.

Caso alguma das pessoas indicadas no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional figurar na CDA e for demandada em executivo fiscal, basta, para defender-se, apresentar cópia do processo administrativo instaurado para apurar o crédito inscrito na Dívida Ativa e demonstrar que a Administração não comprovou a presença dos pressupostos do artigo 135, do Código Tributário Nacional. Tal defesa poderá ser realiza em exceção de pré-executividade, posto que não depende de dilação probatória, mas tão só de análise de documento.

Nesse sentido, é, novamente, a didática lição de TIAGO BANA FRANCO (2010, p. 263), que preleciona:

> Se mesmo que não tenha havido processo administrativo em que fique demonstrada a ilicitude de seu ato, o sócio-gerente figurar na CDA, ele poderá pleitear a sua exclusão da execução por meio de simples exceção de pré-executividade, na qual juntará os autos do aludido processo administrativo, pois nenhuma prova precisará ser feita para demonstrar que não houve o prévio e necessário processo administrativo por meio do que a Fazenda Pública desencadearia a inscrição regular dele na certidão da dívida ativa.

6. O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA PARA O SÓCIO-GERENTE OU ADMINISTRADOR

O que se tem, até então, diz respeito tão só à situação em que o sócio-gerente ou administrador da sociedade empresária, desde logo é incluído na CDA, e, portanto, tido como devedor desde o início da relação processual. Nesse caso, conforme restou demonstrado, deve ser observado o devido processo legal na seara administrativa. Ou seja, é indispensável que o Fisco aponte a apuração da responsabilidade em processo administrativo.

Outra hipótese que se vislumbra é a da inclusão das pessoas previstas no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional no pólo passivo da execução

fiscal já em curso. Ocorre aqui o que se convencionou chamar de redirecionamento fiscal. É que nem sempre a responsabilidade tributária surge com a ocorrência do fato gerador, podendo decorrer de causa superveniente, como na hipótese de dissolução irregular da sociedade.

FRANCISCO GLAUBER PESSOA ALVES (2010, p. 63) entende que “a responsabilização tributária havida a partir do redirecionamento fiscal afigura-se plenamente possível, não sendo o caso de exigência de prévio processo administrativo, tendo em mente que já houve judicialização da matéria”.

Conforme pontifica HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO (2002, p. 144):

> […] o redirecionamento, para os representantes de pessoas jurídicas organizadas sob formas que limitam a responsabilidade de seus integrantes, somente é possível nas hipóteses em que, quando da busca de bens pelo credor para penhora, constata-se o irregular e completo desaparecimento da pessoa jurídica. Essa hipótese, aliás, como explicita Paes de Almeida, autoriza o redirecionamento de qualquer execução, e não apenas a promovida pela Fazenda Pública.

A questão, merece registro, já foi objeto de súmula do Superior Tribunal de Justiça, cujo verbete nº 435 enuncia, *verbis*: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competente, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

Nos casos de dissolução irregular da sociedade, conforme salienta NELSON MONTEIRO NETO (2010, p. 153):

> […] se a Fazenda Pública não tinha como, ao tempo do nascimento do crédito, constatar o fato de que o sócio-gerente era mesmo o responsável tributário, como preceitua o art. 135, no. III, do CTN, então é lícito, ao depois, o redirecionamento da execução contra esta pessoa, com lastro no art. 4º. nº. V, da LEF.

Aqui, se aquele que for apontado como o responsável tributário puder afastar, desde logo, a presunção da dissolução irregular da pessoa jurídica, mediante apresentação de prova documental, é admissível a exceção de pré-executividade. Por outro lado, se a defesa demandar dilação probatória, necessária será a oposição de embargos à execução.

Nessa linha de raciocínio, conforme observa FRANCISCO GLAUBER PESSOA ALVES (2010, p. 66-67):

> […] percebe-se que a dissolução irregular da sociedade inverte o ônus da prova quanto à atuação irregular do sócio (atuação com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder), de modo que ele deixa de ser do exequente e passa a ser do sócio executado. A adoção desse entendimento eleva as possibilidades de êxito da execução fiscal, evitando que essa ação seja frustrada unicamente porque o fisco, em virtude da dissolução irregular, não tem mais contra quem dirigir a cobrança do crédito fiscal.

7. CONCLUSÃO

Do exposto, conclui-se que o patrimônio pessoal do sócio, diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado não responde pelas dívidas da sociedade, uma vez que com ele não se confunde. O simples inadimplemento não se presta a configurar a situação a que se refere o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, na medida em que a responsabilidade só existirá quando provada a prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Não se questiona, aqui, a presunção de legitimidade da Certidão da Dívida Ativa (CDA), eis que não se põe em dúvida, em um primeiro momento, a existência da dívida e a sua titularidade.

Contudo, não pode ser reconhecida a legitimidade dos terceiros que a autoridade administrativa faz constar arbitrariamente da CDA, utilizando-se da afirmação de que são responsáveis pelo pagamento dos tributos da sociedade empresária tão somente por figurarem na qualidade de sócios-administradores, diretores, gerentes ou representantes destas.

Outrossim, a ausência do nome do responsável na CDA não obsta a sua inclusão futura, mediante a verificação de uma das situações em que a lei lhe confere responsabilidade pelos débitos tributários.

Ressalte-se, por fim, que essa prova incumbe ao exequente e, uma vez não comprovada conduta que dê ensejo à responsabilização do sócio, deve se concluir pela sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo da execução fiscal, questão que pode ser conhecida até mesmo de ofício pelo juiz.

8. REFERÊNCIAS

ALVES, Francisco Glauber Pessoa. O redirecionamento da execução fiscal contra os sócios da pessoa jurídica. Revista de Processo – v. 35, nº 188, outubro/2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial, volume 2: direito de empresa. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 1ª. edição, 2ª. Tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009.

FRANCO, Tiago Bana. Aspectos processuais da ilegitimidade passiva e da responsabilidade dos sócios-gerentes de sociedades limitadas nas execuções fiscais. Revista Tributária e de Finanças Públicas – v. 18, nº 90, janeiro/fevereiro, 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. Execução fiscal – responsabilidade dos sócios – artigo 135 do CTN – nome indicado na CDA – ônus de provar as condições para a responsabilização da fazenda pública – possibilidade de exceção de pré-executividade – jurisprudência do STJ. Revista de Estudos Tributários – v. 11, nº 68, julho/agosto, 2009. São Paulo: Síntese / IOB, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Direito tributário e financeiro, 2ª. edição. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Execução fiscal e a responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas. Revista de Estudos Tributários – v. 4, nº 23, janeiro/fevereiro, 2002.

MAIA, Luiz Fernando. Inconsistências da decisão do STJ em recursos repetitivos (lei nº 11.678/2008), mantendo a responsabilidade na “CDA” do sócio/administrador gerente para responder por débito de pessoa jurídica por presunção. Revista de Estudos Tributários – v. 11, nº 68, julho/agosto, 2009. São Paulo: Síntese / IOB, 2009.

NETO, Nelson Monteiro. Problemas do redirecionamento da execução fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário – nº 175, abril/2010. São Paulo: Oliveira Rocha, 2010.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 edição rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2008.

PAULSEN, Leandro. Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal. Revista de

Estudos Tributários – v. 11, nº 68, julho/agosto, 2009. São Paulo: Síntese / IOB, 2009.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.