

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS: REQUISITOS  
INTRÍNSECOS À FORMAÇÃO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA À LUZ DA  
JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.**

**THE THIRD PARTIES' TAX LIABILITY: INTRINSIC REQUISITES TO SHAPING  
FOR CERTIFICATE OF OVERDUE TAX LIABILITY IN THE LIGHT OF THE  
COURTS PRECEDENTS.**

**Thales Maciel Campomizzi**

**Gustavo Matos De Figueiroa Fernandes**

**Resumo:**

A responsabilidade tributária de terceiros é tema de constantes discussões na Doutrina e Jurisprudência. Relevantes questionamentos emergem diante das três hipóteses de responsabilização de um terceiro que não possui vínculo com fato gerador, mas que por imposição do art. 135 do CTN se mostra responsável pelo adimplemento tributário. Dentre os casos tipificados, apresenta-se a responsabilização dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que praticam atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Conhecida controvérsia está na análise dos requisitos para a inclusão do suposto responsável na Certidão de Dívida Ativa, discutindo-se a necessidade de identificação desta com os termos do lançamento e do Processo Administrativo Tributário. O STJ já se manifestou inúmeras vezes sobre este tema, contudo, a nosso ver, tais aparições não esgotaram a amplitude da matéria, possibilitando a ocorrência de equívocos. Exemplo disso é a aparição da Portaria 180 da PGFN, que possibilita ao Procurador da Fazenda Nacional incluir responsáveis tributários em dívida ativa amparado por mera declaração fundamentada por escrito. Até recente ocasião o STF ainda não havia se pronunciado sobre esta questão, mas sob a luz do caso contido no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 608.426 /PR, o Ministro Joaquim Barbosa proferiu valiosa contribuição para o deslinde da matéria. O presente estudo pretende analisar as decisões proferidas pelos tribunais superiores, de modo a adentrar nos requisitos de validade da Certidão de Dívida Ativa e evidenciar os prejuízos da sua errônea constituição.

**Palavras-chave:** Solidariedade Tributária; Responsabilidade Tributária de Terceiros; Certidão de Dívida Ativa; Portaria 180 da PGFN; Lançamento Tributário.

**Abstract:**

The third parties' tax liability is a subject of constant discussion in the opinion of jurists and case law. Relevant questions arise in the face of the following three events of liability of a third party who is not bound by the taxable event, but under article 135 of National Tax Code becomes liable for the tax payment. Among the cases provided under law is the liability of officers, managers or representatives of legal entities that act ultra vires. A well-known controversy lies in the analysis of the requirement to include the person allegedly responsible in the Certificate of Overdue Tax Liability. This controversy discusses the need to identify the CDA with the terms of the assessment or with the administrative proceeding. The

Superior Court of Justice has already manifested on this topic but in our view such manifestation did not exhaust the topic, allowing mistakes to happen. An example of that is Regulation 180 of the Office of the General Counsel to the National Treasury – PGFN which allows the Counsel to the Federal Treasury to include responsible third party taxpayers in the CDA backed by mere statement in writing. Up until recently, the Federal Supreme Court had not manifested on this topic but in the light of the case contained in Interlocutory Appeal no. 608.426/PR, Justice Joaquim Barbosa rendered a decision that greatly contributed to enlighten the subject. This study investigates the decisions rendered by the higher courts with a view to studying the validity requirements of the CDA and evince the losses brought on by its erroneous issuance.

**Key-words:** Tax Solidarity; Third Parties' Tax Liability; Certificate of Overdue Tax Liability; Regulation 180 of PGFN; Tax Assessment.

## **1- Notas introdutórias:**

Com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - CR/88 - o Estado brasileiro passou a ser institucionalizado pelas bases doutrinárias e filosóficas do Estado Democrático de Direito. Para sua implementação perante as instituições do Estado e os particulares, verificou-se a necessidade de garantir, através da nova ordem constitucional, direitos e garantias fundamentais. Dentre os diversos direitos essenciais apresentados, destacam-se os princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, que viabilizam a segurança jurídica nas relações públicas e privadas entre os diversos sujeitos de direitos.

O ordenamento jurídico tributário, por encontrar seu fundamento de validade na Constituição, deve sempre assegurar esses direitos fundamentais na aplicação de suas normas e institutos. Dentro deste contexto, o instituto jurídico da responsabilidade tributária de terceiros vem sendo objeto de discussões na doutrina e jurisprudência, seja no que tange à sua abrangência e natureza jurídica, seja quanto aos seus pressupostos de validade.

Genericamente, dentro do tema de responsabilidade tributária de terceiros, verifica-se a hipótese de responsabilização dos representantes, diretores e gerentes de pessoas jurídicas de direito privado, nos casos de atos praticados com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos, como dispõe o artigo 135, III do Código Tributário Nacional – CTN.

Neste espeque, o presente trabalho propõe uma reflexão acerca dos critérios objetivos utilizados pela Fazenda Pública para inclusão de terceiros responsáveis

solidariamente por tributos da sociedade na Certidão de Dívida Ativa – CDA. Trata-se de tema de elevada sensibilidade, pelo que demanda seja tratado com o devido cuidado.

Primeiramente, cumpre esclarecer a diferenciação de três situações distintas: *(i)* o terceiro responsabilizado tributariamente é incluído no pólo passivo no ato do lançamento ou no Processo Administrativo Tributário, com posterior inclusão na CDA e na Execução Fiscal correspondente; *(ii)* a figura do responsável tributário não aparece no ato do lançamento, nem Processo Administrativo Tributário, mas sua presença se faz notada na CDA e no pólo passivo da referente ação executiva; *(iii)* em que pese a inexistência do nome do terceiro responsável na CDA e na inicial de Execução Fiscal, a Fazenda Pública pretende o redirecionamento da demanda em seu desfavor.

A doutrina e jurisprudência parecem convergir quanto à solução dos casos descritos nos itens *(i)* e *(iii)* supra mencionados, de modo que a justificativa de inclusão na CDA tende a circundar a questão da sua participação no lançamento ou no Processo Administrativo Tributário. Assim, tendo o representante responsável participado do procedimento de constituição do crédito tributário, sua inclusão na CDA será plenamente válida e, portanto, sua execução estará embasada, cabendo a ele comprovar que não praticou atos com excesso de poderes ou infração à lei caso entenda pertinente. Condição oposta se dá quando seu nome não aparece na CDA nem na inicial executiva e pretende a Fazenda Pública o redirecionamento da Ação de Execução Fiscal: cabe ao ente fazendário a comprovação do ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei.

Curiosamente, em que pese a regular conclusão lógica remeter aos mesmos critérios de validade para o deslinde da situação descrita no item *(ii)*, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ parece tratá-la com certa diferenciação, seja pela insuficiência de desenvolvimento do raciocínio esposado, seja pelo equívoco conceitual incorrido.

Extrai-se dos julgados do STJ a ausência de diferenciação das situações elencadas nos itens *(i)* e *(ii)* acima, ao argumento de que a CDA detém presunção relativa de liquidez e certeza, de certo que em qualquer dos casos estará a Fazenda Pública munida de título válido para instruir Execução Fiscal, cabendo ao executado demonstrar, por meio de Embargos à Execução, que não praticou qualquer das hipóteses previstas no art. 135, III, do CTN.

Com efeito, cinge-se o questionamento: Poderia a Fazenda Pública aviar Execução Fiscal em face do sócio administrador quando ausente a constituição deste no ato do

lançamento, ou mesmo do Processo Administrativo Tributário? Admitindo-se tal hipótese, qual o procedimento correto para assegurar os direitos fundamentais deste terceiro supostamente responsável pelo crédito tributário?

Não obstante o posicionamento consolidado pelo STJ, recentemente a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal – STF – em sede de Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 608.426/PR, sustentou que os princípios da ampla defesa e contraditório “aplicam-se plenamente a constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.)”

Diante das considerações apresentadas pelo STJ, e do recente caso julgado pelo STF, se fará uma reflexão quanto ao ônus da prova nos casos em que o administrador, sócio ou gerente se faça presente na Certidão de Dívida Ativa, porém, não tenha participado do lançamento tributário, nem tão pouco se manifestado em procedimento administrativo até a decisão definitiva do órgão competente.

É de se destacar, ainda, a atuação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - FGFN que, segura pelo entendimento pacificado pelo STJ, editou a Portaria 180 de 25 de Fevereiro de 2010, que regulamenta procedimentos a serem adotados pelos procuradores fazendários para inserção de sócios e não sócios que possuam poderes de gerência como responsáveis solidários na Certidão de Dívida Ativa.

No presente trabalho faremos uma reflexão quanto ao teor do artigo 2º da referida Portaria, que autoriza a inclusão da figura do responsável solidário em Certidão de Dívida Ativa mediante simples declaração fundamentada da autoridade competente.

Para se chegar à conclusão pretendida se faz necessário, inicialmente, tecer breves considerações acerca do instituto da responsabilidade tributária de terceiros no ordenamento jurídico pátrio, para só então introduzir os questionamentos quanto ao posicionamento sedimentado pelo STJ e a recente decisão do STF que aborda o tema.

## **2- Responsabilidade de Terceiros no Direito Tributário Brasileiro:**

O CTN é claro ao prever situações em que terceiros ligados ao fato gerador sejam responsabilizados tributariamente, quais sejam: Responsabilidade dos sucessores (art. 129 a 134) e responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135). No entanto, o deslinde do presente

trabalho nos remete à necessidade de destrinchamento apenas e tão somente quanto à segunda hipótese.

Em tese, a terminologia jurídica aplicada à palavra "terceiro" em Direito Tributário incluiria qualquer sujeito que não fizesse parte do binômio Fisco-contribuinte, não fosse a referencia do CTN à responsabilidade de terceiros em título próprio, restringindo o termo a hipóteses específicas, sempre ligadas ao dolo ou à culpa do agente. (AMARO, 2005)

O artigo 134 do CTN estabelece os casos de obrigações relacionadas às ações ou omissões (culpa) que caracterizam a responsabilidade "solidária"<sup>1</sup> do agente, limitando a inclusão de sujeitos integrantes de determinadas categorias as hipóteses em que não for possível exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Deste modo, o referido dispositivo legal é claro ao responsabilizar o agente de forma subsidiária, sendo que anteriormente à responsabilização do terceiro, a Fazenda Pública esgotará suas tentativas de cobrança do débito pelo contribuinte.

Neste dispositivo, há presunção de que os agentes nele indicados atuarão com o máximo de diligência para um agir leal em relação ao fisco nas declarações, pagamentos de tributos e informações. (BALEIRO, 2003) Sobre o tema, Maria Lucia Aguilera justifica esse argumento com fundamento na teoria da imprevisão:

Relevante destacar novamente que todos os atos praticados pelos administradores, inclusive com excesso de poderes, foram praticados em nome da pessoa jurídica. Então, perante terceiros e até prova em contrário, com fundamento na teoria da aparência, é a pessoa jurídica que deve responder pelos atos praticados. (AGUILERA, 2007, p.137)

Lado outro, o legislador pátrio, ao elaborar a redação do artigo 135 do CTN, previu a possibilidade de punição do terceiro responsável pelo cometimento de ato ilícito. O Caput do referido dispositivo legal é claro ao dispor que a responsabilidade dos agentes advém de atuação com "excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos", o que demonstra a exigência de elemento volitivo, ou seja, o dolo para a configuração ilícito cometido. Nesse sentido exemplifica a Professora Andréa Darzé:

Assim, não basta, por exemplo que a pessoa jurídica deva tributos para que a diretor possa vir a ser chamado a satisfazê-lo. É preciso mais que isso: a comprovação, por

---

<sup>1</sup> O instituto jurídico da solidariedade tributária é constantemente utilizado pelo Estado brasileiro como forma de proporcionar maior comodidade e eficiência na arrecadação de receitas pela administração pública. Quando ocorre a hipótese de configuração de solidariedade tributária passiva, os coobrigados são caracterizados como todo homogêneo de modo a possibilitar ao fisco a cobrança na totalidade da dívida de qualquer um deles, de alguns ou de todos, de forma simultânea ou sucessiva. (DARZÉ, 2010)

meio da linguagem das provas, que atuou com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social e que dessa sua atitude decorreu a inadimplência da sociedade perante ao Fisco. (DARZÉ, 2010, p.174)

Esse entendimento também se encontra pacificado no Superior Tribunal de Justiça (STJ), sendo inclusive matéria da Súmula 430, é ver: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente". (BRASIL, 2010)

Percebe-se, portanto, que o inciso III do artigo 135 do CTN trata com especificidade a hipótese de transferência de responsabilidade para os administradores, diretores ou representantes das sociedades empresárias. Bem por isso que se deve verificar a origem dos atos de gestão, para então avaliar os casos passíveis de enquadramento como "excesso de poder" ou "infração à lei, contrato social ou estatuto". Ademais, nestes casos de atribuição de responsabilidade, deve ser assegurado ao administrador o direito ao contraditório e à ampla defesa em processo administrativo, com fulcro no inciso LV do art. 5º da Constituição da República.

Mais do que isso, imperioso se faz relembrar os requisitos impositivos de constituição do crédito tributário, desde o lançamento até a emissão do documento de Certidão de Dívida Ativa. É o que passamos a esmiuçar.

### **3- Lançamento Tributário e Certidão de Dívida Ativa.**

O primeiro critério de verificação pelo Estado de ocorrência ou não de fato gerador da obrigação tributária é o lançamento, expressamente positivado no artigo 142 do CTN, que assim dispõe:

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

O dispositivo transcrito é claro ao determinar que, é através do lançamento que o agente administrativo deve identificar o sujeito passivo, ou seja, o contribuinte e o responsável pelo crédito tributário nos termos do artigo 124 do CTN.

O Professor Américo Luis Martins da Silva explica com maior detalhamento a atividade estatal:

A atividade administrativa de lançamento é uma atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único, art. 142, CTN). É uma atividade vinculada em virtude de a lei estabelecer os requisitos e condições de sua realização. Nesta atividade, as imposições legais absorvem, quase por completo, a liberdade da autoridade administrativa, uma vez que sua ação no lançamento do crédito fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pelo poder público para validade da atividade administrativa. (SILVA, 2009, p.46)

Para o Jurista Alberto Xavier, o lançamento não é um procedimento administrativo enfatizado de caráter dinâmico e procedimental da atividade de aplicação das leis tributárias no caso concreto, mas sim um ato jurídico. Com propriedade afirma em obra específica sobre o tema:

O primeiro consiste no equívoco de definir-se o lançamento como procedimento, quando em rigor ele é um ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que conclui aquele mesmo procedimento. Defeito tanto mais grave quanto é certo que a existência de um procedimento, ainda que rudimentar, não é essencial à existência do lançamento - que em certos casos pode dele prescindir. E ainda que a utilização do mesmo termo - lançamento - para designar ambas as realidades, o procedimento e o ato, ora um, ora outro, exprime manifesto desrespeito pelas regras de rigor terminológico científico e tem sido causa de graves perplexidades em diversos domínios, especialmente nos da decadência e prescrição. (XAVIER, 1998, p. 24)

E mesmo que não se entenda indispensável a inclusão de imediato do responsável no lançamento tributário, deve-se assegurar a oportunidade de integrar o processo administrativo, sob pena de violar o princípio devido processo legal em âmbito administrativo garantido pelo CTN (art. 145, I e 151, III) e pela Constituição da República (art. 5º, XXXIV e LV). Destaca-se ainda o teor do artigo 9º, II da Lei Geral do Processo Administrativo 9.784/99 que impõe como legitimados no processo administrativo "aqueles que, sem ter iniciado o processo, tem direito ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada".

Sobre o tema, sabidamente conclui a Professora Maria Lucia Aguilera:

É de se observar que, mesmo nos casos em que a relação jurídica de responsabilidade de terceiro não integra o lançamento, deve ser possível a discussão administrativa acerca de sua caracterização, ou não, em face das provas a serem apresentadas pelo contribuinte interessado (devedor originário), gerando repercussões na emissão do CDA, a ser efetuada com base na decisão administrativa definitiva. Desta forma, desde que admitida a discussão administrativa e respeitados os princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, não haveria porque negar validade as outras formas administrativas e judiciais de inclusão de terceiros no polo passivo da relação jurídica tributária. (AGUILERA, 2007, p.140)

É certo que ao Fisco cabe comprovar a autoria da infração, incluindo não só o autor do fato mas também os colaboradores e os mandatários. Deste modo seria inaceitável a inclusão genérica dos sócios e administradores do pólo passivo da obrigação tributária,

imprescindível a demonstração cabal do vínculo existente entre o ato praticado e o agente infrator.

Entende-se que a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária poderá ser formada sem motivos expressamente previstos, mas desde que devidamente apresentado com justificativa plausível e provas da materialidade do ato ilícito. O que deve ser questionado é a inclusão de determinada pessoa ao pólo passivo injustificadamente.

Após o lançamento da obrigação tributária e a prática de todos os atos do procedimento administrativo até a decisão definitiva, cabe ao Estado formar o título executivo extrajudicial hábil a ser executado na via judicial. Esse título é denominado pelo CTN de "Certidão de Dívida Ativa" e encontrando seus requisitos de validade nos art. 202, parágrafo único, art. 585, CPC e art. 2º, §5º, da Lei 6.830/80.

Trata-se de título executivo extrajudicial que difere de seus semelhantes por prescindir de aquiescência do devedor, o que justifica o fato de ser necessariamente antecedido de processo administrativo, sob julgamento de órgão paritário, (NEDER, 2007), pois, caso contrário, o Estado retornaria aos primórdios do absolutismo.

Admitir hipótese diversa implicaria em possível legitimação de ilegalidades da Fazenda Pública, que poderia utilizar do pretexto da inclusão indiscriminada de responsáveis na CDA para coagir indiretamente o devedor ao pagamento do débito, na medida em que os efeitos da inscrição em dívida ativa de nome de pessoa física acarretam prejuízos insofismáveis<sup>2</sup>.

É dizer que ao sócio-gerente responsabilizado tributariamente que tem seu nome inscrito em dívida ativa cinge-se o ônus de ser incluído em cadastros de inadimplência, impossibilitado de emitir Certidão Negativa de Débitos e, por conseqüência, perde o direito de contratar com o poder público e com parcela do setor privado. Fica ainda compelido à penhora de seu patrimônio pessoal se pretender exercer seu direito à ampla defesa mediante aviamento de Embargos à Execução Fiscal, o que por vezes figura como situação nada factível, considerando as exacerbadas autuações promovidas pela fiscalização.

De mais a mais, ao considerar válida Certidão de Dívida Ativa não precedida de lançamento tributário e Processo Administrativo Tributário obriga ao responsabilizado arbitrariamente constituir prova negativa do alegado ato praticado com excesso de poder ou

---

<sup>2</sup> A repugnar tal hipótese, vide as Súmulas 70, 323 e 547 do STF.

infração a lei, contrato social ou estatutos. Neste caso o ônus probatório é inverossímil, pois o agente responsabilizado sequer sabe o motivo de sua inclusão no pólo passivo da lide, assemelhando-se ao cenário obscuro desenvolvido no romance kafkiano “*O Processo*”.

Com efeito, a conclusão que se infere é segura de que a Certidão de Dívida Ativa deve ser elaborada com fundamento nos pressupostos estabelecidos no lançamento tributário ou em decisão definitiva resultante de processo administrativo. (AGUILERA, 2007) Deste modo não pode a Fazenda Pública almejar a responsabilização de certo administrador ou sócio incluindo-o na Certidão de Dívida Ativa sem que tenha participado do devido Processo Administrativo Tributário.

Entretanto, o entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em diversas decisões, inclusive valendo-se da sistemática dos recursos repetitivos (REsp’s nº 1.104/ES e 1.110.925/SP) termina por atribuir uma dose de omissão ao enfrentamento do tema, uma vez que se limita a argumentar pela presunção relativa de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa.

#### **4 - Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal**

Preceitua o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a possibilidade do redirecionamento da execução fiscal contra o administrador:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO CUJO NOME CONSTA DA CDA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC). RESP PARADIGMA 1.104.900/ES. RETORNO DOS AUTOS. NECESSIDADE. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. MULTA.

1. No julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Min. Castro Meira, a Primeira Seção firmou entendimento de que o ônus da prova quanto à ocorrência das irregularidades previstas no art. 135 do CTN - "excesso de poder", "infração da lei" ou "infração do contrato social ou estatutos" - incumbirá à Fazenda ou ao contribuinte, a depender do título executivo (CDA).

2. Se o nome do sócio não consta da CDA e a execução fiscal foi proposta somente contra a pessoa jurídica, ônus da prova caberá ao Fisco.

3. Caso o nome do sócio conste da CDA como co-responsável tributário, caberá a ele demonstrar a inexistência dos requisitos do art. 135 do CTN, tanto no caso de execução fiscal proposta apenas em relação à sociedade empresária e posteriormente redirecionada para o sócio-gerente, quanto no caso de execução proposta contra ambos.

4. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.104.900/ES, relatoria da Ministra Denise Arruda, submetido ao regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), reiterou o entendimento de que a presunção de liquidez e certeza do título executivo faz com que, nos casos em que o nome do sócio conste da CDA, o ônus da prova seja transferido ao gestor da sociedade.

5. No caso, o acórdão recorrido parte de premissa equivocada, de que o EXEQUENTE deve fazer a prova de ter o EXECUTADO agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato ou estatuto, limitando-se a rechaçar a alegação de dissolução irregular da empresa. No caso em apreço, a execução fiscal foi proposta contra a empresa e os sócios, competindo a estes, portanto, a prova da inexistência dos elementos fáticos do artigo 135 do CTN.

6. Com efeito, firmado o acórdão em premissa destoante da jurisprudência do STJ, determina-se o retorno dos autos à Corte de origem para promover novo julgamento da apelação, levando em conta se o executado, por meio dos embargos à execução, fez prova inequívoca apta a afastar a liquidez e certeza da CDA.

7. Inviável a análise da questão referente à Portaria n. 180/2010 da PGFZ, por ausência de pré-questionamento. Incidência da Súmula 211 do STJ: "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo."

8. Aplica-se ao caso a multa do art. 557, § 2º, do CPC no percentual de 1% (um por cento) sobre o valor da causa, por questionamento de matéria já decidida em recurso repetitivo. Agravo regimental improvido. (BRASIL, 2012)

O presente acórdão de relatoria do Exmo. Sr. Ministro Humberto Martins representa o entendimento unânime do STJ<sup>3</sup>, e expõe as diversas hipóteses de atribuição do ônus da prova nos casos de redirecionamento da execução fiscal. No entanto, somente quanto aos itens 3 e 5 impõe-se a reflexão.

Neste ponto, a referida decisão não analisou a possível incidência da hipótese apresentada no capítulo anterior do presente trabalho. Imagina-se o caso em que o administrador não tenha sido apresentado no ato do lançamento tributário, nem tão pouco se manifestado no procedimento administrativo até a decisão definitiva do órgão competente. Seria dele o ônus de provar inexistência dos elementos fáticos do artigo 135 do CTN? Teria esse título executivo extrajudicial as suas características essenciais de validade como a presunção de liquidez e certeza?

Entendemos que, não obstante a omissão da Corte Superior quanto a hipótese em apreço, uma análise sistemática dos julgados sobre a matéria de responsabilidade tributária de terceiros indica a necessidade de correspondência da Certidão de Dívida Ativa com os termos do lançamento, sob pena de se incorrer em vício insanável. De se ver o teor da ementa que se segue:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPTU. CDA. SUBSTITUIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. SUB-ROGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

---

<sup>3</sup> Segue o mesmo entendimento: REsp 1216098 / SC, 2ª T. Min. Mauro Campbell Marques, DJ de 31.05.2011; REsp 1131069 / RJ, 2ª T. Min. Castro Meira, DJ de 10.02.2011; REsp 1198129 / RJ, 1ª T. Min. Benedito Gonçalves, DJ de 10.02.2011

1. Não se admite a substituição da CDA para alteração do sujeito passivo dela constante, por não se tratar de mero erro formal ou material, mas de alteração do próprio lançamento. Precedentes.2. Agravo regimental não provido. (BRASIL, 2008)

Ora, sendo a substituição da CDA que pretende a alteração do sujeito passivo vinculada à alteração do lançamento, pela lógica racional a constituição primária deste título executivo deve corresponder ao que conta do lançamento tributário.

Por esta linha de raciocínio caminhou a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal que, em 04 de Outubro de 2011, julgou o Agravo Regimental de Recurso Extraordinário 608.426 /PR pairando sob a ementa abaixo transcrita, em Acórdão da lavra do Ministro Joaquim Barbosa, *in verbis*:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc).

Porém, no caso em exame, houve oportunidade de impugnação integral da constituição do crédito tributário, não obstante os lapsos de linguagem da autoridade fiscal.

Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (Fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (*obiter dictum*) completamente irrelevante ao desate do litígio.

Agravo regimental ao qual se nega provimento. (BRASIL, 2011)

O referido julgado fixou acertado entendimento no sentido de ser da Fazenda Pública o ônus de averiguar e comprovar a responsabilidade tributária de sócio quando a este não for oportunizado a discussão da matéria em processo administrativo prévia à CDA.

Segundo tal precedente firmado pelo STF, a garantia do contraditório deve ser assegurada no processo administrativo de lançamento de forma plena e irrestrita, seja figurado como contribuinte, assim como nos casos estabelecidos pelo CTN de responsabilidade solidária.

Apresentou também como ponto fundamental a decisão administrativa motivada e fundamentada nas hipóteses específicas de sujeição passiva por responsabilidade de terceiros ou por substituição, rebatendo a atuação Fiscal de mudança de tais requisitos, que informam as relações nas seara do direito público e do direito administrativo, pela presunção defendida e aplicada de forma ampla nos casos levados apreciação do STJ.

Neste contexto, ainda em conformidade com o entendimento demonstrado pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, a utilização da presunção de veracidade em matéria fiscal corrobora com a displicência por parte do Fisco de averiguar em cada caso concreto a responsabilidade tributária, conferindo aos sócios a obrigação indevida, demonstrando a inadequação da cobrança do crédito tributário que lhe é conferida na CDA.

Ocorre que, em consonância com uma errônea interpretação dos julgados do STJ, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou a Portaria 180, de 27 de Fevereiro de 2010, em que apresenta uma suposta autorização para incluir o nome do codevedor na Certidão de Dívida Ativa, sem que o mesmo tenha participado do devido Processo Administrativo Tributário.

#### **5 - Artigo 2º da portaria 180/2010 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.**

Em 27 de Fevereiro de 2010 foi publicado no Diário Oficial da União a Portaria 180 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que regulamenta a atuação da PGFN nos casos de responsabilização do codevedor.

Como se verifica, o tema problema do presente trabalho não é a análise da referida Portaria na sua integralidade, mas somente o seu artigo 2º que estabelece os critérios para o Fisco incluir o nome de administradores em Certidão de Dívida Ativa. Assim apresenta o referido dispositivo:

Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: (Redação dada pela Portaria PGFN nº 904, de 3 de agosto de 2010)

I - excesso de poderes;

II - infração à lei;

III - infração ao contrato social ou estatuto;

IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem

como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários. (BRASIL, 2010)

Verifica-se que o dispositivo supra transcrito autoriza determinados órgãos da administração pública direta a incluírem em Certidão de Dívida Ativa os nomes dos administradores das sociedades empresárias que tenham agido com dolo (artigo 135 do CTN), por meio de uma declaração fundamentada, acerca da ocorrência de pelo menos uma das hipóteses apresentadas.

Neste ponto, verifica-se um grande equívoco de modo a possibilitar ao poder público incluir os administradores que atuaram com excesso de poder no título executivo extrajudicial sem o prévio processo administrativo, violando claramente o princípio do contraditório e da ampla defesa. Nesta hipótese não estariam presentes na Certidão de Dívida Ativa os pressupostos de liquidez e certeza.

Em nenhum momento se compreenderá a idéia de substituir o processo administrativo em face do responsável por uma mera declaração fundamentada. Fato esse resultaria em uma grande insegurança jurídica e colocaria em risco os alicerces do Estado Democrático de Direito.

## **6 - Conclusão**

A atividade profissional de administrar, gerir e participar do controle acionário de uma sociedade empresária é de grande risco devido aos inúmeros fatores que provocam as mudanças na atual economia de mercado. Nos dias de hoje com as constantes crises mundiais, os Estados buscam diversas alternativas para "salvar" suas economias nacionais.

O Direito Tributário, em grande parte dos países do mundo, influencia diretamente ao fomento da economia, sendo que, no Brasil, é o responsável pela circulação significativa dos produtos e serviços criados no país. Por tal fato, os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança devem ser assegurados para garantir maior estabilidade nas relações empresariais.

Ademais, as ações autoritárias do poder público que visam tão somente o adimplemento da obrigação perante a Fazenda Pública, devem ser repelidas e controladas tanto pelo órgão fiscalizador quanto pelo poder judiciário. É necessária a modificação do entendimento da Fazenda Pública, a qual enxerga o contribuinte como um agente infrator

constante das normas tributárias como também a visão do contribuinte de que o Fisco é como se fosse um "leão" que tentar "abocanhar" a maior parcela do seu patrimônio.

Para iniciar a quebra desse paradigma perante ambos, espera-se uma evolução da jurisprudência do STJ para agir com maior cautela e esclarecer, pormenorizadamente, para que não parem dúvidas, que a Certidão de Dívida Ativa deve ter correspondência com os termos do lançamento, como se pôde extrair do recente julgado da 2ª Turma do STF. Caso contrário, a inconsistência dos julgados da Corte Superior de Justiça continuará dando margem a atuação autoritária por parte da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, colocando em risco os princípios basilares do Estado Democrático de Direito, como o devido processo legal, a ampla defesa e do contraditório.

### **Referencia Bibliográficas:**

AGUILERA, Maria Lucia, et. al, in Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ASSIS, Araken. *Manual da Execução*. 10ª ed. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BRASIL, Presidência da Republica. Subchefia para Assuntos Jurídicos. lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> Acesso em: 09 abr. 2012.

BRASIL, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº 180, de 25 de Fevereiro de 2010. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/portarias/2010/pgfn/portariapgfn180.htm>> Acesso em: 09 abr. 2012.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. AREsp 8282. Brasília. Relator: Min. Humberto Martins. Publicação: DJ de 13.02.2012. Disponível em: <[www.stj.jus.gov.br](http://www.stj.jus.gov.br)> Acesso em: 09 abr. 2012.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. Brasília. S1 Primeira Seção. RSTJ vol. 218 p. 698. Publicação: DJ de 20.05.2010. Disponível em: <[www.stj.jus.gov.br](http://www.stj.jus.gov.br)> Acesso em: 09 abr. 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 608.426. Brasília. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Publicação: DJ 10.10.2011. Disponível em: <[www.stf.jus.gov.br](http://www.stf.jus.gov.br)> Acesso em: 09 abr. 2012.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva 2000.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade Tributária Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Portaria PGFN nº 180/2010 e a Responsabilidade do Administrador: um Avanço*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 178. Dialética, 2010.
- GILBERT, Alfredo. *Scienza delle finanze e diritto triburario*. Torino: Lattes e C. Editori, 1996.
- JUNIOR, Humberto Theodoro. *Processo de Execução*, 6ª ed. São Paulo: Universitária de Direito, 1981.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. Malheiros: 2009.
- MARINONI, Luiz Guilherme. *Código de Processo Civil Comentado artigo por artigo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001.
- MARTINS, Ivens Granda da Silva (coordenador). *Tratado de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- MARTINS, Ivens Granda da Silva (coordenador). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- MARTINS, Ivens Granda da Silva (coordenador). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dos Tribunais, 2011
- MOREIRA, André Mendes, et al. *Revista Internacional de Direito Tributário nº 10*. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.
- MURTA, Antonio Carlos Diniz. *Responsabilidade Tributária dos Sócios*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000
- NEDER, Marcos Vinícius, et al. *Responsabilidade Tributária*. Dialética, 2007.
- ORTEGA, Rafael Calvo. *I. Derecho Triburario*. 9ª ed. Elcano: Thomson Civitas, 2005.
- SILVA, Américo Luís Martins. *A Execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública*. 2ª ed. São Paulo: Dos Tribunais, 2009.
- SOUZA, Gelson Amaro de Souza. *Responsabilidade Tributária e Legitimidade Passiva na Execução Fiscal*. 2ª ed. Ribeirão Preto: Nacional de Direito Livraria e Editora, 2001.
- XAVIER, Alberto. *Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ªed. Ri de Janeiro: Forense, 1998.