

REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO CONTRIBUINTE SECUNDÁRIO: UMA ANÁLISE À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DO DIREITO COMPARADO

Egle Karoline Martins de Azevedo¹

RESUMO

Discute-se acerca do redirecionamento na ação de execução fiscal em face de sua prática, pela Fazenda Pública, sem a devida observância ao disposto no *caput* do art. 135 do CTN e ao que preceituam os princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. Tal prática da Fazenda Pública vem se consolidando no âmbito processual brasileiro através de anos e diante de verdadeira omissão e conivência do Poder Judiciário. O meio de defesa contra tais práticas arbitrárias da Fazenda Pública, segundo entendimento pretoriano atual, é à exceção de pré-executividade. Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça não tem admitido o referido meio de defesa nessas circunstâncias. Diante disso, torna-se imprescindível a criação de um processo administrativo prévio à fase judicial, para que haja a apuração dos atos ilícitos e dos responsáveis por eles, com o intuito de adequar o redirecionamento da ação de execução fiscal às exigências legais e constitucionais.

Palavras-chave: Redirecionamento Fiscal. Responsabilidade tributária. Contribuinte secundário. Exceção de pré-executividade. Procedimento administrativo.

REDIRECTION OF THE FISCAL EXECUTION ACTION AND THE TAX LIABILITY OF THE MINOR CONTRIBUTOR: AN ANALYSIS BASED ON THE FEDERAL CONSTITUTION AND COMPARATIVE LAW

ABSTRACT

This paper aims at discussing on the redirection of the fiscal execution action based on its practice, by the Public Treasury, without proper compliance with the provisions in the *caput* of art. 135 of the CTN, and the recommendations of the constitutional principles of the adversarial, the wide defense and the proper legal process. Such Public Treasury's practice has consolidated within the Brazilian legal framework throughout the years and due to Judiciary's omission and connivance. A way to fight against such arbitrary practices by the Public Treasury, according to the current Pretorian understanding, is to except the pre-execution. However, the Superior Court of Justice has not admitted to this kind of defense. Therefore, this study suggests the creation of an administrative process that is carried out prior to the judicial phase. This process would aim at having such illicit acts, along with the ones responsible for them, investigated in order to adequate the redirection of the fiscal execution action with the legal and constitutional demands.

Keywords: Fiscal redirection. Tax liability. Minor contributor. Except for pre-execution. Administrative procedure.

¹ Advogada. Bacharel em Direito do Centro Universitário do Rio Grande do Norte (Uni-RN).

1 INTRODUÇÃO

No âmbito do direito processual tributário, uma prática na via judicial vem sendo exercida como mecanismo de poderio da Fazenda Pública reiteradamente, e o que torna tal ato como verdadeiro gravame é a omissão do judiciário diante de tamanha irregularidade. Trata-se do redirecionamento da ação de execução fiscal da pessoa jurídica para a pessoa do contribuinte secundário sem prévia apuração dos atos praticados que o tornam responsável pelo crédito tributário versado na lide.

O redirecionamento fiscal é uma prática prevista no ordenamento jurídico pátrio como a responsabilização do sócio administrador, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado que tenha praticado atos com excesso de poderes, e que deles resultem créditos decorrentes de obrigações tributárias inadimplidas. Desse modo, o Código Tributário Nacional em seu artigo 135 responsabiliza o sócio administrador como responsável tributário da dívida empresária².

Contudo, deve-se entender que para haver a responsabilização do contribuinte secundário pelo crédito tributário da pessoa jurídica deve existir um processo administrativo prévio ou mesmo um processo judicial apartado do principal para que haja a apuração da culpabilidade desse sócio na contração da dívida.

Entretanto, a prática processual diverge do previsto na legislação, tendo em vista que independente da culpabilidade do sócio administrador na geração dessa dívida, ele é imediatamente responsabilizado e é o próximo a ser cobrado se a empresa não possuir meios de satisfazer o crédito.

Corroborando com o entendimento da Fazenda Pública, a súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça considera legítimo redirecionamento da execução fiscal ao administrador, quando há a presunção de dissolução irregular da empresa, que ocorre na hipótese de ela não ter sido encontrada em seu domicílio fiscal e não ter informado o novo domicílio aos órgãos competentes³.

Esses estudos foram desenvolvidos ao longo das próximas páginas a fim de demonstrar a prática ilegal exercida pelo Fisco e a omissão do poder judiciário brasileiro, com o objetivo de estimular uma mudança no processo administrativo de lançamento para constituição do crédito tributário e emissão da certidão de dívida ativa, pelo respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa que garantem o devido processo legal⁴, os quais são amparados no artigo 5º da Carta Magna como direitos e garantias fundamentais do cidadão.

2 ASPECTOS CONCEITUAIS

O redirecionamento da ação de execução fiscal acontece quando o chamado co-responsável pelo crédito tributário, o qual está inscrito na certidão de dívida ativa, é incluído no polo passivo da demanda, na época do cumprimento da execução fiscal, no ato da constrição judicial dos bens⁵.

2 Código Tributário Nacional, art. 135, *caput*, inciso III.

3 STJ <www.stj.gov.br> Súmula nº 435.

4 Constituição Federal de 1988, art.5º, incisos LIV e LV.

5 MONTEIRO NETO, Nelson. Problemas do Redirecionamento da Execução Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 175, pág. 151-160, 2010.

O “direito” da Fazenda Pública em promover a execução fiscal em face de terceiro que incorreu em ato ilícito tipificado no *caput* do art. 135 do CTN nasce com o inadimplemento das dívidas decorrentes das obrigações tributárias. Então, com o inadimplemento da empresa, o credor (Estado) adquire o direito de ter satisfeito o crédito por meio de cobrança judicial, para que assim haja “legalmente” a constrição patrimonial do devedor na proporção do valor do crédito.

Neste ínterim, o objetivo da propositura da ação de execução fiscal é a satisfação do crédito tributário e nas conjecturas do redirecionamento é para a dívida ser saldada independentemente de quem o faça. Devendo, inclusive, o sócio administrador ser chamado ao processo de execução fiscal para o polo passivo da demanda, a fim de que este satisfaça o débito litigado, apenas pela inserção do seu nome na certidão de dívida ativa, que é o documento, título executivo extrajudicial, que constitui o crédito tributário e elenca os seus responsáveis⁶.

Nos atos autorizados por esse meio de satisfação do Fisco está a constrição judicial dos bens do responsável tributário para o pagamento do crédito. Entretanto, as atitudes dessa ação judicial não se limitam somente à empresa devedora, mas se estendem à pessoa do seu administrador, pois este é considerado responsável pessoal pelos atos praticados pela empresa e a inadimplência de uma obrigação tributária o torna responsável também pelo crédito tributário cobrado em ação judicial de execução fiscal.

Tomando como parte legítima o administrador da empresa, que está inscrito na certidão de dívida ativa, caso a sociedade empresária ao ser cobrada não possua meios de adimplir o crédito tributário mesmo com a constrição judicial de seus bens, então a ação é redirecionada para a pessoa do sócio administrador, o qual se pode chamar de contribuinte secundário, e que sofrerá também com a constrição judicial do seu patrimônio pessoal.

A responsabilidade do sócio administrador ou gerente sobre o crédito tributário resultante da obrigação tributária principal ou acessória é prevista na legislação tributária nacional, mas para que o contribuinte secundário seja responsabilizado, é imprescindível que ele tenha praticado atos ilícitos ou com excesso de poderes ou com violação de lei, estatutos ou contrato social⁷.

Todavia, ao analisar o Código Tributário Nacional pode-se constatar a possibilidade da responsabilização de um terceiro sobre o crédito tributário empresarial de três maneiras.

A primeira prevista é a responsabilidade solidária do contribuinte secundário, em que o sócio administrador irá responder à lide, em conjunto ao contribuinte primário, ou seja, a empresa, de acordo com o *caput* do artigo 134 do CTN⁸.

6 BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes: alegação de ilegitimidade passiva em exceção de pré-executividade e a aplicabilidade da jurisprudência do STJ em sede de recursos repetitivos (Respnº 1.104.900/ES e 1.110.925/SP). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 167, pág. 55-67, 2009.

7 Código Tributário Nacional, art. 135.

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

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

A segunda é a responsabilidade subsidiária do administrador, a qual depende da prática de infração à lei, ao contrato ou estatuto social da empresa, ou depende ainda da prática de ato com excesso de poderes, como já citado.

E a última maneira é intitulada de responsabilidade pessoal do administrador em decorrência da prática de uma conduta ilícita, de caráter doloso, ou no mínimo culposo, que enseja a responsabilização pessoal por seus atos ilícitos⁹.

Em contraponto ao que foi relatado, é certo que a prática do redirecionamento fiscal nos moldes da justiça brasileira vai um pouco além do que é legislado no ordenamento jurídico pátrio, a ponto de ser visível que para haver a inclusão do contribuinte secundário num processo que é legítimo da empresa, contribuinte primário, basta a demonstração do responsável tributário da impossibilidade de satisfazer o crédito tributário imputado.

É inquestionável que a inclusão do sócio administrador na lide não respeita o devido processo legal, pois não dá direito ao contraditório ou à ampla defesa, inexistindo uma apuração prévia dos atos que constituíram o crédito tributário, seja em processo administrativo ou judicial justo. Tais métodos parecem não conhecer os princípios constitucionais já citados e garantidos para todo cidadão brasileiro no artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

3 AS RESPONSABILIDADES TRIBUTÁRIAS: UMA ANÁLISE DOUTRINÁRIA FRENTE A APLICADA NA LEGISLAÇÃO

Para ter a capacidade de atribuir responsabilidade tributária a cada pessoa envolvida na relação jurídica é necessário primeiramente especificar que a responsabilidade do sócio administrador não é igual a da sociedade empresária. Desse modo, é errôneo dizer que a responsabilidade do sócio administrador é solidária.

É de suma importância diferenciar os atos praticados pela gestão empresarial, especialmente aqueles praticados de forma lícita dos de ilícita, ainda mais quando estes não são exercidos pelo administrador, pois sua responsabilidade não pode ser presumida ou ser culposa frente aos atos da sociedade empresária e por eles ser responsabilizado¹⁰.

O *caput* do artigo 135 do CTN aduz que são pessoalmente responsáveis pelos atos praticados com excesso de poderes ou violação de lei ou estatuto social ou contrato¹¹, deixando claro que a conduta desse sócio administrador deve ser dolosa e não culposa. Ou seja, o sócio-gerente tem responsabilidade sobre o crédito tributário constituído, pois ele concorreu com a pessoa jurídica para criação do fato gerador dessa obrigação tributária¹².

9 FERRAGUT, Maria Rita. Portaria PGFN nº 180/2010 e a Responsabilidade do Administrador: um Avanço. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, nº 178, pág. 102-106, 2010.

10 Idem.

11 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.

(Código Tributário Nacional)

12 MACHADO, Hugo de Brito. Redirecionamento da Execução Fiscal e Prescrição. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, nº 181, pág. 71-77, 2010.

O referido artigo deve ser interpretado de maneira subjetiva, significando que a responsabilidade tributária do sócio administrador “nasce” a partir do agir intencional para a prática do ato ilícito, ele deve possuir o *animus* de praticar o ilícito não tributário¹³.

3.1 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O DEVER JURÍDICO SURGEM COM O ADVENTO DO TRIBUTO

O dever jurídico é fruto da liberdade de escolha humana, em que o sujeito, diante da obrigação tributária, tem a liberdade de escolher entre adimplir ou não essa obrigação, independente de ser o responsável pela sua constituição; ele simplesmente possui o dever. E com o dever vem a possibilidade de escolha¹⁴.

A possibilidade de escolha acima suscitada vem acompanhada da responsabilidade jurídica de responder a sanção decorrente da prática do ato ilícito, o qual acontece quando não há o adimplemento da obrigação tributária.

Normalmente, o sujeito dessa relação jurídica também é o responsável pelos atos ilícitos decorrentes dessa liberdade de escolha, proporcionada à pessoa humana e, por isso, torna-se o responsável tributário pelo fato gerador do ato ilícito e, assim, o sujeito a quem a sanção deve ser aplicada.

Dessa forma entende Hugo de Brito Machado em relação ao dever jurídico e à responsabilidade:

O dever jurídico situa-se no momento da liberdade. É o dever do qual são titulares todos os sujeitos de relações jurídicas, de se comportarem de acordo com o Direito. O devedor, em princípio, é livre para adotar a conduta lícita, aquela conduta que corresponde a seu adimplemento, ou adotar a conduta ilícita, aquela conduta que corresponde a seu inadimplemento.

(...)

Responsabilidade é o estado de sujeição à sanção.¹⁵

Desse modo, entende-se que a responsabilidade tributária somente pode ser atribuída ao sócio administrador, quando da inadimplência da pessoa jurídica, somente com a comprovação da prática de um ato ilegal, fraudulento, por ele, autorizando assim o redirecionamento fiscal.

Destarte, o redirecionamento da ação de execução fiscal somente deve ocorrer a partir da confirmação de que o contribuinte secundário incorreu para o fato gerador da conduta ilícita que constituiu o crédito tributário. Por meio de provas idôneas, que tornem sujeito passivo dessa relação jurídica, além do devedor (a pessoa jurídica) também o contribuinte secundário (a pessoa do administrador).

13 FERRAGUT, Maria Rita. Portaria PGFN nº 180/2010 e a Responsabilidade do Administrador: um Avanço. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, nº 178, pág. 102-106, 2010.

14 MACHADO, Hugo de Brito. O Responsável Tributário e o Direito de Defesa no Procedimento Administrativo. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, nº 160, pág. 43-50, 2009.

15 MACHADO, Hugo de Brito. O Responsável Tributário e o Direito de Defesa no Procedimento Administrativo. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, nº 160, pág. 44, 2009.

Isso significa que a responsabilização pessoal do administrador nada mais é do que sua sujeição à sanção em face da prática de ato em desacordo com a lei, o contrato social ou o estatuto, como previsto no *caput* do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

3.2 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO LANÇAMENTO E NA INSCRIÇÃO DE DÍVIDA ATIVA

Do ato praticado em nome da pessoa jurídica de direito privado advém o fato gerador da obrigação tributária, a qual somente surge devido ao processo administrativo que dá visibilidade ao lançamento e assim constitui o crédito tributário¹⁶.

Desse ato, seja legítimo ou ilegítimo, mas definido em lei, há a formação do crédito tributário, o qual resulta em uma obrigação tributária principal ou acessória, que deve ser adimplida, como disposto no art. 113 do Código Tributário Nacional¹⁷.

Com o surgimento da obrigação tributária principal nasce também o dever de adimplir com o crédito tributário gerado, no entanto, no momento em que o contribuinte tributário opta por não adimplir a dívida, então o seu dever de escolha entre o lícito e o ilícito deixa de ser somente uma atitude e passa a ser o fato gerador para a emissão da certidão de dívida ativa e, assim, constituir o título executivo extrajudicial que comprova o crédito tributário como título exigível, líquido e certo, para a ação de execução fiscal¹⁸.

O título extrajudicial é constituído a partir da inscrição dos nomes dos contribuintes primário e secundário na certidão de dívida ativa, por esta ser um documento reflexo do lançamento.

Logo, com a Fazenda Pública de posse desse documento sem a satisfação do crédito que está em aberto, há a cobrança judicial por meio da ação de execução fiscal, a qual exige judicialmente do responsável tributário o valor correspondente à dívida. E esta não sendo adimplida quando cobrada em juízo deverá proceder-se a execução mesmo que na pessoa do contribuinte secundário, pois este assume o papel de corresponsável pelo débito frente à Fazenda Pública, pelo simples fato de ter seu nome incluso na certidão de dívida ativa, sem ao menos haver um processo prévio para apuração dos atos que levaram a gerar a obrigação tributária.

O gravame maior decorrente dessa prática da Fazenda Pública é explícita em algumas lições doutrinárias, entre elas a de Maria Rita Ferragut¹⁹, em que admite o sócio administrador como responsável pessoal pela dívida contraída pela sociedade empresária.

16 MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade tributária do sócio e a inscrição em dívida ativa: Requisitos e procedimentos. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, nº 179, pág. 102-118, 2010.

17 Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL. Código Tributário Nacional)

18 MOURA, Lenice Silveira Moreira de. Redirecionamento da Execução Fiscal e Exceção de pré-executividade: Análise de seus aspectos jurisprudenciais controvertidos. Revista de Estudos Tributários, São Paulo: Síntese, nº 81, pág. 100-122, 2011.

19 Em sua obra, Maria Rita Ferragut expõe que: “o terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário, de qualquer obrigação” (Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002, pág. 118 - 119).

E, que por fim, fundamentado na inadimplência da sociedade empresária e da não satisfação do crédito tributário, o Fisco adquire o direito de atribuir uma sanção contra a empresa e assim alcançar as vias judiciais para a resolução do litígio. Desse modo, o adimplemento da dívida acontece independente do responsável imputado.

4 REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL: UMA ANÁLISE DO ARTIGO 135 DO CTN E DA SÚMULA 435 DO STJ

O artigo 135 do Código Tributário Nacional dispõe que os atos praticados com excesso de poderes pelo sócio administrador da sociedade empresária são considerados atos ilícitos e, por isso, ele se torna responsável pelo crédito tributário contraído no exercício desses atos.

O referido artigo autoriza a responsabilização tributária subsidiária do sócio administrador e gerente no inciso III e das demais pessoas inscritas em Certidão de Dívida Ativa no inciso I.

Observa-se que o disposto na legislação vigente diverge da prática utilizada para cobrança desse crédito tributário, pois o que vemos é o redirecionamento da ação de execução fiscal para o sócio administrador simplesmente por seu nome estar incluído na Certidão de Dívida Ativa e, por isso, ser considerado a próxima pessoa legítima para se cobrar tal dívida.

Destarte, é indiscutível que essa técnica possui respaldo jurisprudencial pela súmula 435 do STJ, que aduz em seu texto que “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”²⁰

Nesse contexto, a dívida tributária contraída pela sociedade empresária é redirecionada para o administrador sem haver um devido processo legal que comprove a real responsabilidade desse contribuinte secundário²¹. E obriga este a saldar a dívida sem qualquer direito prévio de defesa, deixando transparecer que a garantia constitucional do contraditório, ampla defesa e do devido processo legal²² não possui qualquer efetividade prática nesse tipo de ação.

No entanto, encontramos a divergência com a prática simplesmente ao ler e interpretar o texto do artigo 135 do Código Tributário Nacional, *in litteris* a seguir:

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.²³

20 STJ, <www.stj.gov.br> Súmula 435.

21 MOURA, Lenice Silveira Moreira de. MASCENA, Fátima Larisse de Farias. A Exceção de Pré-executividade como meio de defesa diante da ilegalidade de redirecionamento fiscal: sinalização para uma mudança jurisprudencial no âmbito do STF e do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 202, pág. 89-102, 2012.

22 Constituição Federal de 1988, art. 5º, incisos LIV e LV.

23 <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>

O texto citado ressalta que “são pessoalmente responsáveis” pelos “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” especificamente, ou seja, o diretor, o gerente ou o representante legal deve ter incorrido para a prática do ato ilícito, ele deve ter agido contra a lei, se não, ele não deve ser responsabilizado.

Entretanto, o Fisco, ao realizar o lançamento do crédito tributário, que é o momento em que há a constituição dessa dívida fiscal, já emite a certidão de dívida ativa com os nomes desses administradores, responsabilizando-os por qualquer ato ou dívida da sociedade empresária, a qual será cobrada a *posteriori*.

Destarte, ao verificar o crédito tributário não satisfeito em seu banco de dados, imediatamente a Fazenda Pública inicia um processo judicial de cobrança dessa dívida e no ato da execução fiscal quando se percebe a impossibilidade de adimplemento da pessoa jurídica desse crédito, então, automaticamente a responsabilidade sobre responder por essa dívida é redirecionada para o contribuinte secundário, aquele que apenas possui seu nome inscrito na certidão de dívida ativa, e, por isso, é responsabilizado pelo crédito tributário empresarial.

Neste ínterim, é válido ressaltar o posicionamento de Hugo de Brito Machado, no que definimos como redirecionamento fiscal, para solidificarmos o entendimento acerca do instituto:

O redirecionamento da execução fiscal consiste na providência destinada a tornar efetiva a responsabilidade de alguém que não foi colocado no polo passivo da ação de execução fiscal, vale dizer, alguém que não foi colocado como réu. Providência visando a penhora de bens de alguém que, sem ter sido inicialmente colocado na condição de réu, é responsável pelo pagamento do crédito tributário em execução.²⁴

Esse ato da Fazenda Pública encontra respaldo na súmula 435 do STJ²⁵ e no próprio ato de inscrever o agente na certidão sem haver o devido processo legal para apuração dos atos ilícitos praticados pelo contribuinte secundário que incorreram para o não cumprimento da obrigação tributária.

Ao realizar uma análise crítica do artigo 135 do CTN, entende-se que a responsabilidade descrita no *caput* é estritamente subsidiária, o sócio administrador não possui uma responsabilidade solidária sobre as dívidas e, tampouco, pessoal. Contudo, o Fisco entende que a responsabilidade do contribuinte secundário é pessoal, ou seja, é intrínseca à pessoa física do administrador.

O entendimento adotado pela Fazenda Pública não encontra um efetivo respaldo legal, no entanto, não deixa de ser aceito, tendo em vista que o poder judiciário continua omissivo diante da prática de tal ilegalidade.

Pois para levar a ação de execução fiscal contra a pessoa jurídica a ser redirecionada à pessoa física do sócio administrador não há sequer uma prévia apuração administrativa dos atos ilícitos praticados que levaram à constituição do crédito tributário, e isso, no campo fático, é inconstitucional, pois desrespeita os princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.

24 MACHADO, Hugo de Brito. Redirecionamento da Execução Fiscal e Prescrição. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, nº 181, pág. 72, 2010.

25 Vários autores. EXECUÇÃO FISCAL: Um tema atual sob diferentes olhares. In: BRANDÃO, Bruno César Moura. Breves considerações a respeito do processo de execução fiscal e da Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça. 1ª Ed. Brasília: Consulex, 2011. Pág. 87-98.

5 O REDIRECIONAMENTO FISCAL E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

Para haver o redirecionamento fiscal da sociedade empresária para a pessoa do contribuinte secundário é necessário que exista um documento que comprove a responsabilidade deste sobre os atos que constituíram o crédito tributário. Nesse entendimento segue Leonardo Nunes Marques ao afirmar que “o conteúdo da certidão de dívida ativa, com efeito, deve refletir a investigação promovida no âmbito do processo administrativo fiscal.”²⁶

Desse modo, o ato praticado forma o fato gerador, que na ocasião do processo administrativo fiscal compõe o lançamento que constitui o crédito tributário e, assim, institui o título executivo fiscal, o qual é documento reflexo do lançamento por emissão da certidão de dívida ativa.

Destarte, a certidão de dívida ativa é emitida com a inscrição de todos os nomes dos funcionários da empresa que ocupem algum cargo de chefia, o que influi de alguma maneira no andamento dos negócios desenvolvidos.

Entretanto, essa inscrição é feita sem qualquer apuração prévia dos atos ilícitos praticados, quem são os seus responsáveis, ou seja, não há comprovação real/fática do responsável tributário da geração desse crédito frente à Fazenda Pública.

Isso representa a completa inobservância dos preceitos fundamentais do contraditório, da ampla defesa e, por consequência, do devido processo legal, resultando na violação iminente da Constituição Federal. Note-se que esse é o entendimento de Lenice Moreira de Moura e de Fátima Larisse Mascena sobre o tema:

O redirecionamento da execução fiscal ao administrador ou sócio-gerente tem sido operado hoje em visível afronta aos direitos fundamentais do responsável tributário, quais sejam o contraditório e a ampla defesa, que são subespécies do princípio norteador de todo direito processual: o devido processo legal. O art. 5º, LIV, da CF garante que ninguém será privado de seus bens sem a observância de um devido processo legal e, para tanto, o Poder Judiciário deve orientar e consolidar a garantia desse princípio por intermédio das decisões judiciais.²⁷

A ilegalidade na ação de execução fiscal começa desde o estabelecimento da prova documental que responsabiliza o agente pelo crédito tributário cobrado, pois não há a observância do devido processo legal durante o processo administrativo do lançamento, para que haja a apuração dos atos ilícitos praticados, divergindo do art. 135 do CTN.

Porém a situação se agrava no momento da execução fiscal em si, tendo em vista que para haver o redirecionamento fiscal não se exige a comprovação do ato ilícito previsto no art. 135 do CTN, basta a Fazenda Pública apresentar a certidão de dívida ativa, prova gerada pelo próprio Fisco, com o nome do responsável ao qual interessa redirecionar a ação, para que seja cobrado o valor do crédito tributário em sua integralidade.

26 MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade tributária do sócio e a inscrição em dívida ativa: Requisitos e procedimentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 179, pág. 105, 2010.

27 MOURA, Lenice Silveira Moreira de. MASCENA, Fátima Larisse de Farias. A Exceção de Pré-executividade como meio de defesa diante da ilegalidade de redirecionamento fiscal: sinalização para uma mudança jurisprudencial no âmbito do STF e do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 202, pág. 98, 2012.

E após o redirecionamento, para a defesa do novo executado somente há um meio, que são os embargos à execução fiscal, que constituem um meio mais gravoso para o embargante, em razão da obrigatoriedade em garantir judicialmente o valor correspondente ao crédito tributário pelo qual está sendo cobrado, sob pena de ser responsabilizado sem direito a contraditório ou ampla defesa, com o gravame de ter seus bens patrimoniais pessoais constrictos judicialmente tanto para a oposição dos embargos quanto para a satisfação dessa dívida, sendo incontestável a inobservância do devido processo legal.

Nesse ínterim, temos os ensinamentos de Hugo de Brito Machado afirmando que:

A Constituição Federal ao cuidar dos direitos e garantias individuais assegura que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal²⁸, e que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.²⁹

Assim, qualquer pessoa que se veja na iminência de sofrer prejuízo em sua liberdade, ou em seu patrimônio, tem indiscutível direito de defender-se. E tal situação de iminência de prejuízo patrimonial configura-se, indiscutivelmente, com a inclusão do nome de alguém, na condição de responsável, em um título executivo extrajudicial qualquer.

(...) não pode haver preterição mais flagrante do direito de defesa de alguém do que deixar de lhe dar oportunidade para formular objeções a um auto de infração, que consubstancia, como o próprio nome está a indicar, a imputação de um cometimento ilegal, vale dizer, uma infração à lei tributária.³⁰

O citado entendimento corrobora com o exposto em relação à iminente violação dos direitos fundamentais do contribuinte secundário, desde o lançamento do crédito tributário a sua inclusão na certidão de dívida ativa e, por fim, no redirecionamento da ação de execução fiscal, o que causa imensa insegurança jurídica sobre os atos praticados.

6 OS MEIOS DE DEFESA DO CONTRIBUINTE SECUNDÁRIO

Independente da forma como foi produzido o título executivo extrajudicial, pelo qual a Fazenda Pública exerce seu direito de exigir o crédito, a execução fiscal segue seu curso e ao chegar ao redirecionamento tem seu meio de defesa restrito aos embargos à execução, que judicialmente entende-se como o único meio de defesa cabível nesse tipo de ação. No entanto, por ele representar um meio de defesa danoso para o recorrente, a doutrina construiu um instrumento eficaz e sem gravame para o corresponsável tributário, conhecida como exceção de pré-executividade. Para entender melhor os dois institutos, eles serão discorridos nas linhas a seguir.

28 Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LIV.

29 Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LV.

30 MACHADO, Hugo de Brito. O Responsável Tributário e o Direito de Defesa no Procedimento Administrativo. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, nº 160, pág. 48-49, 2009.

6.1 EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

O meio de defesa do contribuinte secundário aceito atualmente no processo de execução fiscal são os embargos à execução fiscal, os quais, apesar de permitirem a dilação probatória, trazendo consigo provas novas ao processo, não possuem efeito suspensivo em relação à execução que está iminente, mas apenas se o juiz assim conceder³¹.

Esse é um recurso que deverá ser processado e julgado em autos apartados e que para ser conhecido deve haver a garantia em juízo de todo o valor referente ao crédito tributário que está sendo cobrado pelo pagamento, tornando essa uma medida mais danosa para o agente que pretende apresentar sua defesa contra a execução fiscal redirecionada, sob pena de ser declarado o real responsável pela constituição da dívida.

Sob esse entendimento, traz-se o julgado do Superior Tribunal de Justiça.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. NOME DO SÓCIO CONSTANTE DA CDA. POSSIBILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. ALEGAÇÃO EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM O ENTENDIMENTO PACIFICADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO N. 1.104.900/ES. APLICAÇÃO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. Em síntese, o Tribunal de origem deferiu o redirecionamento pleiteado pela Fazenda Estadual, consignando que o nome do sócio consta da CDA (fls. 472-473).

2. 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, de que não houve a prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

3. Na presente demanda, o voto condutor certificou que “o referido sócio se desincumbiu do ônus de demonstrar a inocorrência das hipóteses do artigo 135, do CTN” (fl. 469).

4. Quanto à impenhorabilidade do bem de família, a Corte local, ao afastar a nulidade da penhora, afirmou que inexistia prova de que o sócio e sua família residem no endereço em que funciona a empresa (fl. 469). Qualquer entendimento contrário ao proferido nos autos encontra óbice na Súmula 7/STJ.

5. O Tribunal a quo registrou que os requisitos legais da CDA foram preenchidos (fl. 470). Rever as razões recursais em sentido oposto é obstado pelo enunciado da Súmula 7/STJ.

6. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1145744/ES, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/03/2010, DJe 08/04/2010)

E, a partir de suas linhas, percebe-se que para haver a comprovação da não responsabilidade do sócio administrador por meio de embargos à execução é incontestável a necessidade de haver a dilação probatória.

31 Vários autores. EXECUÇÃO FISCAL: Um tema atual sob diferentes olhares. In: MACHADO, Hugo de Brito. Efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal. 1ª Ed. Brasília: Consulex, 2011. Pág. 183-197.

6.2 EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE

A exceção de pré-executividade é um instrumento processual que não é regulamentado por lei e que surgiu a partir de uma construção doutrinário-jurisprudencial para proporcionar um meio de defesa, especialmente na ação de execução fiscal, menos gravoso para o responsável tributário, a fim de que ele possa provar a sua não contribuição no fato gerador do crédito tributário, desde que com provas pré-constituídas durante o processo³².

Corroborando com o entendimento apresentado, temos os ensinamentos de Lenice Moreira de Moura, em que define o referido instrumento processual.

A exceção de pré-executividade trata-se da impugnação da execução no juízo de admissibilidade da ação executiva, por terceiro interessado ou por qualquer das partes, na qual se arguem matérias processuais de ordem pública (requisitos, pressupostos, e condições da ação executiva, etc.), bem como matérias pertinentes ao mérito (pagamento, exceção de execução, etc.), desde que cabalmente passíveis de comprovação mediante prova pré-constituída, em qualquer grau de jurisdição, por simples petição, que suspende o processo até julgamento definitivo, visando desconstituir a ação executiva e obstar os atos de constrição do patrimônio do executado. (MOURA, 2010, Pág. 116)³³

Esse meio de defesa é cabível em qualquer grau de jurisdição, sendo aceito somente quando se tratar de matérias que podem ser apreciadas de ofício pelo juiz, nos temas de ordem pública. Ele possui efeito suspensivo, o qual beneficia o responsável, possibilitando a análise da matéria apresentada sem a pressão de uma iminente execução fiscal e conseqüentemente constrição patrimonial.

De fato, o disposto anteriormente é contemplado no Agravo Regimental em Recurso Especial do tribunal de Alagoas, o qual segue:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DILAÇÃO PROBATÓRIA. VERIFICAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO POR EDITAL. ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO OCORREU EM CONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO LOCAL. SÚMULA 280/STF.

1. “A exceção de pré-executividade é admissível na Execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória” (Súmula 393/STJ).
2. No caso concreto, a Corte estadual afirmou que a nulidade da notificação do sujeito passivo realizada por edital, porquanto não esgotadas as outras modalidades de notificação, pode ser constatada de plano dos autos do processo administrativo juntado pela empresa executada, dispensando, pois, dilação probatória. A revisão desse entendimento exige o reexame do acervo fático-probatório considerado pelo Tribunal de origem, o que é inviável pela via do recurso especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

32 BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes: alegação de ilegitimidade passiva em exceção de pré-executividade e a aplicabilidade da jurisprudência do STJ em sede de recursos repetitivos (REspn^o 1.104.900/ES e 1.110.925/SP). Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n^o 167, pág. 55-67, 2009.

33 MOURA, Lenice S. Moreira de. Exceção de pré-executividade em matéria tributária. 2^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Pág. 116.

3. Não é possível conhecer da alegação da recorrente de que somente realizou a notificação por edital depois de atendidas as condições exigidas pela legislação estadual, pois pressupõe a análise da aludida lei local, o que é vedado na instância especial ante o óbice da Súmula 280/STF.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1301928/AL, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/10/2012, DJe 19/10/2012)

6.3 A EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE COMO MEIO DE DEFESA IDÔNEO EM FACE DE REDIRECIONAMENTO FISCAL CONTRA SÓCIO ADMINISTRADOR

Quando há o redirecionamento da ação de execução fiscal da sociedade empresária para o sócio administrador, o meio de defesa aceito nos tribunais para que se tente provar a inocência do contribuinte secundário nas ações geradoras do crédito tributário são os embargos à execução fiscal.

No entanto, os embargos à execução fiscal constituem um meio de defesa muito danoso para que o sócio administrador apresente a sua defesa, pois antes de entrar com os embargos há a necessidade de garantir em juízo todo o valor correspondente à dívida.

Essa exigência existe independentemente do embargante possuir patrimônio suficiente para garantir o pagamento da dívida tributária ou dos embargos, sendo assim, para que o sócio administrador tente provar sua não participação no fato gerador, ele precisa “saldar” o crédito tributário em juízo.

Já a exceção de pré-executividade constitui um modo de defesa menos gravoso para o polo hipossuficiente da execução fiscal, ela garante a defesa do contribuinte secundário desde que todas as provas para defesa do proponente já estejam pré-constituídas em qualquer fase do processo, mas sem submeter o patrimônio pessoal do contribuinte secundário à constrição judicial³⁴.

Portanto, a exigência dos embargos à execução fiscal como único meio de defesa do sócio administrador em face de redirecionamento fiscal viola o devido processo legal e compromete a higidez processual da execução fiscal, além de impor obstáculo à ampla defesa. Então, para que haja o devido processo legal, é necessária a admissibilidade da exceção de pré-executividade como meio de defesa idôneo no processo de execução fiscal em face da ilegalidade do redirecionamento, já que, segundo construção pretoriana, a exceção de pré-executividade é admissível quando há nulidade do título executivo fiscal.

Considerando que o redirecionamento fiscal contra o sócio administrador sem a observância do art. 135 do CTN, isto é, sem a prova de alguma ilicitude por ele praticada, torna a certidão de dívida ativa (CDA) ilegal, por atribuir responsabilidade tributária a terceiro sem qualquer fundamento jurídico que a justifique.

34 MOURA, Lenice Silveira Moreira de. MASCENA, Fátima Larisse de Farias. A Exceção de Pré-executividade como meio de defesa diante da ilegalidade de redirecionamento fiscal: sinalização para uma mudança jurisprudencial no âmbito do STF e do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 202, pág. 89-102, 2012.

Portanto, torna-se iminente a importância da análise da responsabilidade real do sócio administrador nos atos cometidos ilegalmente. Desse modo, já vem entendendo o Superior Tribunal de Justiça, como aduz o julgado a seguir.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. NOME DO SÓCIO CONSTANTE NA CDA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PROVA NOS AUTOS DE QUE O SÓCIO NÃO FAZIA PARTE DO QUADRO SOCIETÁRIO DA EMPRESA. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

INCIDÊNCIA DO TEOR DA SÚMULA 7/STJ.

1. É cediço nesta Corte o entendimento no sentido de que o redirecionamento da execução fiscal só é possível àquele sócio que integrava o quadro social da sociedade executada à época do fato gerador do débito executado e desde que preenchidos os requisitos do art. 135 do Código Tributário Nacional.

2. No caso concreto, o Tribunal de origem consignou de forma expressa que o embargado comprovou que não exerceu atos de gestão no período de constituição dos referidos débitos tributários.

3. Para rever as razões de decidir do Tribunal *a quo* é necessário o reexame do conjunto fático-probatório, o que, à luz do entendimento sedimentado na Súmula n. 7 desta Corte, não é possível em sede de recurso especial.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 87.375/PI, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/10/2012, DJe 10/10/2012)

Em face da ilegalidade de tal atribuição de responsabilidade, a CDA torna-se nula e o redirecionamento da execução fiscal ilegal. Considerando a ilegalidade do redirecionamento fiscal, estamos diante de uma questão processual de ordem pública que denuncia a inobservância do devido processo legal, o que autoriza o uso da exceção de pré-executividade como meio de defesa idôneo no âmbito da execução fiscal que atribua responsabilidade tributária a terceiro sem o devido respaldo legal e constitucional, conforme ditames do art. 135 do CTN e art. 5º, LIV da CF.

7 A POSSIBILIDADE DE UM PROCESSO MAIS JUSTO: O SURGIMENTO DE UM PROCESSO ADMINISTRATIVO PRÉVIO

Com a análise dos procedimentos executados pela Fazenda Pública no que diz respeito à execução fiscal, torna-se inquestionável a necessidade de uma mudança, pois perceptivelmente os atos praticados não obedecem aos ditames de um Estado constitucional de Direito.

Para isso, é importante buscar novos meios de se proceder tanto no processo administrativo como no judicial, com o intuito principal de garantir o devido processo legal no processo tributário.

Um novo procedimento para responsabilizar o contribuinte tributário deve ser adotado e nos ensinamentos de Lenice Moreira de Moura e Fátima Larisse Mascena isso fica evidente quando afirmam: “constatamos que é essencial a formação de um procedimento administra-

tivo prévio à execução fiscal, para apurar legalmente a responsabilidade do administrador perante o crédito tributário.”³⁵

E para essa garantia faz-se necessário não limitar a visão do mundo jurídico, expandindo os conhecimentos do ordenamento jurídico ao direito comparado e, desse modo, tendo o conhecimento de outros procedimentos de responsabilização do crédito tributário empresarial.

Nesse contexto, encontramos a legislação espanhola, a qual possui o conceito de procedimento administrativo para a apuração da responsabilidade do ato ilícito praticado que resultou na obrigação tributária³⁶.

Esse procedimento administrativo impede que a administração pública incorra em erro ao cobrar o pagamento da obrigação tributária inadimplida, evitando injustiças no âmbito jurídico judicial, como o redirecionamento praticado no Brasil.

Logo, torna-se interessante ressaltar que o procedimento administrativo na Espanha independe de processo judicial, então a lide de cobrança pode ser feita tanto na esfera administrativa, envolvendo somente a administração pública, como na esfera judicial, envolvendo o poder judiciário. No entanto, uma sendo resolvida a outra também será.

Frise-se que em todo o processo de cobrança administrativa da dívida tributária não há necessidade de garantir ou de demonstrar a garantia do crédito que motiva a lide, mostrando-se um procedimento justo e independente do patrimônio pessoal do responsável tributário, obedecendo ao devido processo legal.

Por isso, seria de grande valia que o ordenamento jurídico brasileiro, nesse patamar, tomasse como exemplo a *Ley General Tributaria*³⁷ da Espanha e incluísse em seu sistema jurídico um processo administrativo que previsse a apuração de fatos e provas para a inclusão ou não do contribuinte secundário no processo de execução da empresa ou ainda mais, na emissão da certidão de dívida ativa.

Desse modo, seriam garantidos os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, pois o administrador teria a oportunidade de apresentar defesa pessoal capaz de caracterizar a sua inocência, deixando de vitimá-lo pela tomada arbitrária de seus bens pessoais sem o devido processo legal da apuração de sua responsabilidade pessoal sobre a constituição do crédito tributário resultante da obrigação tributária. Tal procedimento asseguraria o devido processo legal de uma forma prévia e mais justa.

8 CONCLUSÃO

Ante o exposto, é impossível não perceber que o exercício da Fazenda Pública na constituição do crédito tributário a partir do lançamento em um procedimento administrativo que não visa o contraditório dos imputados responsáveis pelo título executivo ali discriminado afronta a Constituição Federal.

35 MOURA, Lenice Silveira Moreira de. MASCENA, Fátima Larisse de Farias. A Exceção de Pré-executividade como meio de defesa diante da ilegalidade de redirecionamento fiscal: sinalização para uma mudança jurisprudencial no âmbito do STF e do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 202, pág. 100, 2012.

36 Vários autores. EXECUÇÃO FISCAL: Um tema atual sob diferentes olhares. In: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal no direito comparado e o projeto de lei da nova execução fiscal no Brasil*. 1ª Ed. Brasília: Consulex, 2011. Pág. 77-85.

37 España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. <http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.html>

E como se não bastasse tal prática, ainda temos o redirecionamento da ação de execução fiscal, que no curso normal da ação ao ver a impossibilidade de ter o crédito satisfeito pede o seu redirecionamento para o corresponsável que aparece na certidão de dívida ativa, negando o contraditório e a ampla defesa por não haver a apuração dos atos fraudulentos, inobservando o princípio constitucional do devido processo legal.

Com a análise dos referidos institutos, percebe-se que as execuções fiscais no Brasil demonstram a necessidade de um procedimento administrativo prévio para a liquidação da responsabilidade tributária do administrador, conforme é adotado em tantos outros países, como na Espanha. Com o objetivo de oportunizar ao contribuinte secundário o devido processo legal e o exercício do contraditório e da ampla defesa, observando-se assim os preceitos fundamentais constitucionais.

À vista do que se extrai na legislação espanhola, pode-se refletir que a essência do procedimento aplicado nesta à legislação tributária brasileira, poderia resultar em uma forma de alcance da legalidade da cobrança tributária no momento da constituição da certidão de dívida ativa.

Ainda no sistema tributário espanhol, podemos constatar que há a formulação de uma declaração de responsabilidade que concede ao contribuinte secundário uma possibilidade de defesa na esfera administrativa. Nesse sentido, instaura-se o processo administrativo fiscal para formalização da inscrição de certidão de dívida ativa em atendimento a todos os requisitos legais para imputação da responsabilidade tributária.

Adotando-se um procedimento similar a este, teríamos a plena observância do que está previsto no inciso V do artigo 202 do CTN³⁸, o qual exige a indicação do número do processo administrativo do qual se origina o crédito, inclusive em relação ao responsável tributário.

E, ao compararmos essa exigência legal à prática fiscal, constatamos que não há um procedimento real para a concretização da responsabilidade tributária, mas apenas uma indicação dos devedores e corresponsáveis, estando ausente a comprovação dos fatos geradores da responsabilidade.

Portanto, está demonstrado que para haver o respeito à Carta Magna Brasileira e à legislação tributária vigente deve-se instaurar um procedimento administrativo prévio para a apuração dos atos ilícitos praticados que resultaram na constituição do crédito tributário decorrente da obrigação tributária inadimplida.

REFERÊNCIAS

FREITAS, Vladimir Passos de. (Coordenador). Vários autores. **Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 5ª Ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 2011.

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

- I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
- II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
- III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
- IV - a data em que foi inscrita;
- V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se origina o crédito.

NERY JUNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de Processo Civil Comentado e legislação extravagante**. 12^a Ed. Revista, ampliada e atualizada até 13 de julho de 2012. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 2012.

ROSA JUNIOR, Luiz Emydgio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 20^a Ed. Revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2^a Ed. Revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

MOURA, Lenice Silveira Moreira de. **Exceção de Pré-Executividade em matéria tributária**. 2^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Redirecionamento da Execução Fiscal e Exceção de pré-executividade: Análise de seus aspectos jurisprudenciais controvertidos. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo: Síntese, nº 81, pág. 100-122, 2011.

MOURA, Lenice Silveira Moreira de. MASCENA, Fátima Larisse de Farias. A Exceção de Pré-executividade como meio de defesa diante da ilegalidade de redirecionamento fiscal: sinalização para uma mudança jurisprudencial no âmbito do STF e do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 202, pág. 89-102, 2012.

SANTOS, Herta Rani Teles. DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de Oliveira. LACERDA, Sara de França. (Coordenadores). **Execução Fiscal: Um tema atual sob diferentes olhares**. 1^a Ed. Brasília: Consulex, 2011.

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

_____. Portaria PGFN nº 180/2010 e a Responsabilidade do Administrador: um Avanço. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 178, pág. 102-106, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. O Responsável Tributário e o Direito de Defesa no Procedimento Administrativo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 160, pág. 43-50, 2009.

_____. Redirecionamento da Execução Fiscal e Prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 181, pág. 71-77, 2010.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes: alegação de ilegitimidade passiva em exceção de pré-executividade e a aplicabilidade da jurisprudência do

STJ em sede de recursos repetitivos (REspnº 1.104.900/ES e 1.110.925/SP). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 167, pág. 55-67, 2009.

MONTEIRO NETO, Nelson. Problemas do Redirecionamento da Execução Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 175, pág. 151-160, 2010.

MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade tributária do sócio e a inscrição em dívida ativa: Requisitos e procedimentos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 179, pág. 102-118, 2010.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 182, pág. 107-126, 2010.

España. **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**. Disponível em: <http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l58-2003.html> Último acesso em 15 de novembro de 2012.

BRASIL. **Súmulas do Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: <www.stj.gov.br> Último acesso em 17 de novembro de 2012.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>> Último acesso em 17 de novembro de 2012.