

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E DEVIDO PROCESSO
LEGAL: A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO REDIRECIONAMENTO DA
EXECUÇÃO FISCAL¹**

***PARTNER'S TAX LIABILITY AND DUE PROCESS OF LAW: THE
UNCONSTITUTIONALITY OF THE REDIRECTION OF FISCAL ENFORCEMENT***

Liane Francisca Hüning Pazinato

Consultora "Ad hoc" do Ministério da Educação (MEC). Professora nos cursos de graduação e mestrado em Direito da Universidade Federal do Rio Grande (FURG). Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Especialista em Direito Público e graduada em Direito pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul (UNIJUI). Rio Grande/RS. E-mail: lianehuning@gmail.com.

Daniel Hippertt

Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande FURG (2017). Rio Grande/RS. E-mail: danielhippertt@hotmail.com.

RESUMO: A legislação tributária estabelece a responsabilidade pessoal dos sócios, pelos débitos fiscais contraídos pela sociedade, conforme artigos 134 e 135, CTN. À falta de disposição específica, porém, a jurisprudência instituiu o *redirecionamento da execução fiscal* como meio hábil à cobrança dos sócios, nas hipóteses *supra*. Procede-se, neste trabalho, através de revisão bibliográfica e jurisprudencial, à depuração do redirecionamento executivo à luz dos vetores fixados na Lei Civil (regência subsidiária do

¹ Artigo recebido em 09/01/2018 e aprovado em 22/03/2018.

Processo Tributário), e, sobretudo, do Devido Processo Legal, além do princípio da Justiça Tributária, eis que conflitante com a ordem jurídica e preceitos constitucionais inderrogáveis.

PALAVRAS-CHAVE: redirecionamento da execução fiscal. Devido processo legal. Responsabilidade tributária.

ABSTRACT: The tax legislation establishes the personal responsibility of the partners, for the tax debts contracted by the company. In the absence of a specific provision in the legislation, however, the jurisprudence established the redirection of tax enforcement as a means of collecting the members, in the above cases. This work, therefore, debug the redirection of the tax execution in the light of the vectors established in the Civil Law (subsidiary reagency of the Tax law), and, above all, Due Process of law, in addition to the principle of Tax Justice, since it conflicts juridical order and non-derogable constitucionals precepts.

KEYWORDS: redirection of tax enforcement. Due process of law. Tax liability.

INTRODUÇÃO

A *pessoa jurídica*, enquanto objeto da Ciência do Direito, remete, em suas raízes, à necessidade de investir a mera e concreta *associação de pessoas* numa entidade abstrata que as transcenda, a fim de permitir-lhe requestar direitos e deveres cujo exercício se faça imperioso para consecução do fim a que se destina. Para tanto, a ordem jurídica lhe outorga *titularidade negocial*, capacidade *ad causam* e, sobretudo, *autonomia patrimonial*, dissociando seus bens dos que integram patrimônio pessoal dos sócios, de modo que, pelas dívidas contraídas no exercício da atividade econômica, responde, primeiro, a sociedade, depois seus sócios.

Por força dos abusos que advieram do exercício fraudulento dos privilégios outorgados em razão da personificação da sociedade, porém, tratou a legislação tributária de fundar mecanismos para superação da invulnerabilidade do sócio, no intento de

submetê-lo, em situações excepcionais, ao alvedrio do fisco, originariamente, credor da empresa.

Eis o que veio a ser denominado *responsabilidade tributária*, nas hipóteses dos artigos 134, inciso VII e 135, inciso III, ambos do Código Tributário Nacional, de cuja exegese se conclui que, mesmo em sendo a sociedade o *contribuinte* (sujeito passivo originário da relação tributária), haverão os sócios de responder pelo tributo quando agirem *com excesso de poderes ou fraude de lei ou de contrato*.

Nada obstante, em plano processual, à falta de previsão expressa do CTN ou da Lei de Execução Fiscal, sedimentou-se, na jurisprudência, entendimento de que a execução do sócio, a título de responsável tributário, prescinde de sua prévia informação ou de qualquer outro meio de defesa.

É a proposta do presente escrutínio, pois, perscrutar a constitucionalidade e legalidade do entendimento jurisprudencial à luz, sobretudo, do princípio do *devido processo legal* e da regência supletiva do processo civil em matéria tributária. Para tanto, perpassa a análise, primeiro, pela análise do preceito constitucional e seus reflexos infraconstitucionais; em seguida, pelo estudo da responsabilidade tributária e sua operacionalização concreta, nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça; e, por fim, pela leitura constitucional do redirecionamento executivo. O método é o dedutivo e a técnica, pesquisa bibliográfica e análise de jurisprudência do STJ, sobretudo quanto aos seus motivos determinantes e tendências.

I. DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

O *due process of Law*, costumeiramente, é contemplado sob dois vieses. A *dimensão formal* do princípio é aquela que se refere à *garantia de participação* e a *dimensão substancial*, ao *poder de influência* na decisão.

Para Humberto Theodoro Jr.², trata-se de um *superprincípio*, um princípio norteador da projeção concreta dos demais princípios. E fala-se em *projeção concreta* porque se entende que o *due process of law* se imiscui no ordenamento como *instrumento* de consecução dos valores constitucionais a ser implementado de forma empírica, no bojo da prestação jurisdicional. É, portanto, um critério de interpretação e integração do sistema

² THEODORO JR., Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 1. 56 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 80.

jurídico, com o fim de conformar, no plano concreto, a ordem jurídica, e inclusive sua interpretação, às regras e princípios plasmados na Constituição.

Valoroso, a respeito, é o escólio do processualista:

Uma vez que o atual Estado Democrático de Direito se assenta sobre os direitos fundamentais, que não apenas são reconhecidos e declarados, mas cuja realização se torna missão estatal, ao processo se reconhece o papel básico de instrumento de efetivação da própria ordem constitucional. Nessa função, o processo, mais do que garantia da efetividade dos direitos substanciais, apresenta-se como meio de concretizar, dialética e racionalmente, os preceitos e princípios constitucionais. Dessa maneira, o debate, em que se enseja o contraditório e a ampla defesa, conduz, pelo provimento jurisdicional, à complementação e ao aperfeiçoamento da obra normativa do legislador. O juiz, enfim, não repete o discurso do legislador; faz nele integrar os direitos fundamentais, não só na interpretação da lei comum, como na sua aplicação ao quadro fático, e, ainda, de maneira direta, faz atuar e prevalecer a supremacia da Constituição. O devido processo legal, portanto, pressupõe não apenas a aplicação adequada do direito positivo, já que lhe toca, antes de tudo, realizar a vontade soberana das regras e dos princípios constitucionais. A regra infraconstitucional somente será aplicada se se mostrar fiel à Constituição. Do contrário, será recusada. E, mesmo quando a lide for resolvida mediante observância da lei comum, o seu sentido haverá de ser definido segundo a Constituição.

E, com efeito, a posição de Theodoro Jr. vem ao encontro da concepção, esposada pela doutrina constitucionalista, de que se trata o devido processo legal de uma *garantia* constitucional. Quer isto dizer que é a cláusula um instrumento assecuratório de direitos fundamentais, isto é, ferramenta à disposição do detentor de tais direitos para impor sua observância, sobretudo, ao Estado³.

Gilmar Mendes⁴, fundado no direito comparado, em especial na jurisprudência alemã, contempla como desdobramento do *devido processo legal* o que denomina ele de *pretensão à tutela jurídica*, que transcende um mero *direito de manifestação no processo*. É, pois, mais do que o direito de ser informado e de se manifestar, é o direito *de ver seus argumentos considerados*, que exige do julgador

³ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 412.

⁴ MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo G. **Curso de Direito Constitucional**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 451-452

“capacidade de apreensão e isenção de ânimo (...) para contemplar as razões apresentadas”.

Assim, para além da visão substancialista de José Afonso da Silva, da qual não se pode olvidar, trata-se, também, da garantia de um processo justo (*fair trial*), delimitadora de um *padrão mínimo* de conformação da prestação jurisdicional como ferramenta para obtenção de uma *decisão justa*⁵.

Marinoni, Mitidero e Sarlet⁶, esmiuçando a cláusula do devido processo legal, estabelecem ser seu conteúdo decomponível, entre outros, no princípio da colaboração no processo, da tutela efetiva e adequada, da igualdade e da paridade de armas, do contraditório e da ampla defesa, bem como no direito à prova.

E não foi outra, aliás, a inteligência abrigada pelo legislador quando da edição do Novo Código de Processo Civil, que, imbuído da pregnância desse preceito constitucional e a fim de erigir uma ordem processual nos estritos moldes da Lei Excelsa, consagrou *subprincípios*.

Um deles é o *princípio da cooperação*, previsto no artigo 6º do novo Código de Processo Civil, que exalta a integração das partes, de forma efetiva, na sorte do processo, redefinindo a posição do juiz em face das partes. Para Theodoro Jr⁷, é corolário do que chama de *contraditório democrático*, valor que promove um efetivo *direito de influência* das partes no fado processual, em superação ao provecto adágio “*da mihi factum, dado tibi iuris*”. Não por outra razão, se fala em *cooperação*, é dizer, na construção *cooperativa* e dialógica da prestação jurisdicional, a fim de garantir-lhe desfechos *justos e efetivos*. Ressalta o jurista, inclusive, que se trata de princípio que se aplica, em especial, à execução, a fim de evitar constrições danosas e arbitrárias e requerer meios equânimes e menos gravosos para satisfação forçosa do crédito exequendo.

Outro, de ordem primacial, consignado no diploma processual é *contraditório efetivo*, de expressão nos artigos 7º, 9º e 10º. O artigo 7º se refere, nitidamente, à *paridade de armas*, ao dever de se garantir ao litigantes iguais oportunidades de postulação, reação, defesa e influência.

⁵ MARINONI, L; MITIDERO, D; SARLET, I. **Curso de Direito Constitucional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.p. 769-770

⁶ MARINONI, L; MITIDERO, D; SARLET, I, *op. cit.* p. 782-828.

⁷ THEODORO JR., Humberto, *op. cit.* p. 107.

O artigo 9º do NCPC é o que, de todos, emerge, aqui, como ponto nevrálgico da discussão. Em suas palavras, “*não se proferirá uma decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida*”. Essa premissa, a rigor, incorpora o princípio da “*não-surpresa*”, coibindo determinações inopinadas em prejuízo daquele a quem não se oportunizou o efetivo contraditório. À evidência, um processo que não se dobre a essa máxima terá índole manifestamente inquisitorial, não se podendo admitir uma prestação jurisdicional pérfida e sorrateira.

Tamanha é a relevância do princípio insculpido no artigo 9º do novo CPC que tratou o legislador de elencar as suas exceções. Claro se faz, no ponto, que o *due process of law*, notadamente no que tange ao *contraditório*, é a pedra de toque da nova ordem processual. Tanto o é que, a fim de delimitar sua observância, adstringindo o intérprete aos seus termos, determina o *Codex* processualista que o preceito do *caput* do artigo 9º, colacionado *supra*, não será relativizado, senão quando se tratar de duas situações: decisões atinentes à tutela provisória e decisão autorizadora do mandado de pagamento, na ação monitória (incisos I, II e III do artigo 9º, CPC/15).

A encerrar o tratamento do *contraditório efetivo*, traz valioso conceito o artigo 10º do Novo Código de Processo Civil, ao determinar que nenhuma decisão será prolatada “*com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva [o juiz] decidir de ofício*”.

No tocante, mais especificamente, à execução fiscal, forçoso é vê-la *parte* do *processo civil*. Isso porque nada mais é o processo tributário que não o processo civil aplicado à dissolução de dissídios envolvendo relações tributárias. Não há, pois, *autonomia* da execução fiscal em face do processo civil, senão uma *subsidiariedade* (artigo 1º, Lei de Execução Fiscal), aplicando-se esse no que não for contrário a expressa disposição da lei tributária.

Oportuno é o ensinamento de Hugo de Brito Machado Segundo⁸:

Note-se que o processo judicial tributário é, em quase toda a sua extensão, o mesmo processo civil no qual são solucionadas as lides de uma maneira geral. Não há um processo e um Direito Processual específicos, como ocorre, por

⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 219-220.

exemplo, no âmbito do Processo Penal, mas apenas o processo e o Direito Processual Civil aplicados à solução de conflitos verificados nas relações jurídicas tributárias. Mesmo assim, cogita-se do Processo Tributário, como disciplina jurídica autônoma, pois as peculiaridades do direito material subjacente ao processo eventualmente influenciam na interpretação e na aplicação das normas processuais, fazendo com que possam ser entendidas de modo peculiar (...).

E prossegue⁹:

A propósito, embora regulada pela Lei n2 6.830/80, à execução fiscal aplicam-se também as normas contidas no CPC, tanto aquelas relativas às execuções de maneira geral, desde que não sejam conflitantes com as disposições da LEF; como também as normas gerais de processo.

Por tudo que se expôs, vê-se a Lei de Execução Fiscal como verdadeira *norma exceptuadora* do processo civil, no que se refere às regras específicas da execução, aplicando-se aquele diploma em detrimento deste, tão somente, quando o determinar expressamente, corolário mesmo do critério de resolução de antinomias fundado na *especialidade*¹⁰. Quanto às regras gerais do processo, doutra sorte, é inarredável a conclusão de que não se furta a execução fiscal, mormente em se considerando a omissão da LEF no tocante a princípios processuais, àqueles disciplinados no CPC, não somente à vista da regência supletiva do processo civil, mas também porque, a rigor, são preceitos que corporificam mandamentos constitucionais, como se viu alhures.

E, com relação à pregnância dos valores estatuídos na Constituição, ganha relevo o princípio de Justiça Tributária. Ainda incipiente na doutrina e jurisprudência pátrias, associa-se o preceito à ideia de *direito justo*, projetada à seara fiscal. Para James Marins¹¹, com anteparo na doutrina de Karl Larenz, a medida da *justiça*, enquanto qualidade daquilo que é *justo*, é a conformidade às normas constitucionais que traduzem “(...) *preceitos éticos juridicizados* (princípios de Direito justo)”.

⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.* p. 228-229.

¹⁰ COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. Conceitos Processuais Gerais. In: **Execução Fiscal**. Coord. Carlos Augusto Jeniêr. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 22.

¹¹ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 10ª ed. São Paulo: RT, 2010. p. 87.

E se, no direito tributário material, a justiça da lei fiscal corresponde à observância dos princípios, *v. g.*, da capacidade contributiva e da igualdade¹², no âmbito processual, a justiça tributária se dá na justa conformidade do procedimento administrativo tributário e da execução fiscal ao *devido processo legal*, afinal é essa a premissa constitucional que tem por escopo a realização empírica da justiça na prestação jurisdicional.

II. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E DO REDIRECIONAMENTO EXECUTIVO

Numa relação afeta ao direito tributário, assim instituída a partir de uma *obrigação tributária*, certo é que, a teor do artigo 121 do Código Tributário Nacional, figurará, opostamente ao fisco, ente tributante, o sujeito passivo, que se incorpora, de acordo com o dispositivo, no *contribuinte* ou no *responsável*, pessoa “obrigada ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária”.

A teor do aludido artigo, *contribuinte* é aquele que tem relação *pessoal e direta* com a constituição do fato gerador, enquanto *responsável* é quem, por exclusão, não sendo *contribuinte*, seja obrigado ao pagamento *por disposição expressa de lei*.

A despeito da redação lacônica do dispositivo, não se pode interpretá-lo no sentido de que as obrigações do contribuinte e do responsável são justapostas e simultâneas, como se da prática do fato gerador tornar-se-iam, *incontinenti*, ambos obrigados ao correspondente pagamento. Não. O responsável há de obrigar-se em face do fato gerador quando assim determinado por lei, que poderá vir a incidir por fundamento, forma e em momento diversos da obrigação que se imputa, *pessoal e diretamente*, ao contribuinte¹³.

A responsabilidade tributária é instituto assaz amplo, abrangendo, malgrado a dificuldade doutrinária na celebração de um consenso a respeito, a responsabilidade por sucessão, a responsabilidade por substituição e a responsabilidade de terceiros. Interessanos esta última, notadamente, no tocante à responsabilidade dos sócios, tipificada nos artigos 134, inciso VII, e 135, inciso III, ambos do Código Tributário Nacional.

¹² MARINS, James. *Op. cit.* p. 88.

¹³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p.334.

Estabelecem tais dispositivos, a rigor, hipóteses de *responsabilidade por ato ou omissão*. Quer isto dizer que não é o responsável chamado à satisfação do débito para fins de facilitação de arrecadação (como ocorre com o *substituto tributário*) ou por força de uma sub-rogação no polo passivo originário (como se dá em relação ao *sucessor*), mas em virtude de conduta, comissiva ou omissiva, praticada em detrimento do sujeito passivo originário (contribuinte), cuja consequência é, de fato, a *responsabilidade* pelos débitos dela decorrentes. Esse é, portanto, o *vínculo* (reclamado pelo artigo 128 do CTN) que o manietia à relação tributária: a *causalidade* do seu (danoso) proceder com a obrigação firmada em nome do contribuinte.

A melhor interpretação do artigo 134, inciso VII, do CTN, consoante remansoso entendimento do STJ, é no sentido de que, mesmo nas sociedades de responsabilidade limitada, é possível a responsabilização tributária do sócio (com poderes de gestão), com fulcro na aludida norma, quando, na liquidação, há dissolução irregular da sociedade¹⁴. Nesse hipótese, entretantes, a responsabilização do sócio fica limitada ao patrimônio social que subsistir à época da liquidação¹⁵.

Sem embargo disso, se o ato do sócio corresponder a infração à lei ou a contrato, ou mesmo a excesso de poderes, responderá ele senão na forma do artigo 135, III, do CTN.

Dispõe o artigo que 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 (caput)* tanto as pessoas elencadas no artigo 134, quanto os *diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado* (incisos I e III).

A menção que o legislador faz à *responsabilidade pessoal e direta* do sócio-administrador, entretanto, não significa seja o contribuinte expungido do polo passivo. Luiz Eduardo Schoueri¹⁶, não sem razão, argumenta haver, na doutrina, quem sustente a total exclusão do contribuinte do polo passivo da relação, dando lugar ao *responsável*. Contudo, não se pode ignorar que a qualidade de *responsável* se refere, tão somente, à

¹⁴REsp 728.461/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2005, DJ 19/12/2005, p. 251.

¹⁵ REsp 1591419/DF, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/09/2016, DJe 26/10/2016.

¹⁶ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 643-645.

obligatio, permanecendo o *debitum* imputado ao contribuinte. Destarte, conquanto seja o terceiro chamado a integrar a relação, ela surge inicialmente atrelada ao *contribuinte* e assim deve permanecer. O jurista ressalta¹⁷: “a responsabilidade tributária não é instrumento pelo qual o contribuinte deixa de arcar com o ônus do tributo: mesmo quando deslocado do polo passivo, a lei assegura meios para que seja ele atingido”. E, além de subsistir no polo passivo da obrigação tributária, não menos acertado é sustentar que a *responsabilidade* do contribuinte subsiste, paralelamente à do terceiro. Isso porque, da análise detida do artigo 128 do CTN, vê-se que, ao atribuir responsabilidade tributária a terceiro, pode a *lei* excluir, *expressamente*, a responsabilidade do contribuinte ou mantê-la em caráter suplementar. No artigo 135, entretanto, o legislador silenciou. Não se há, portanto, ao arrepio do mandamento legal, presumir-se do silêncio (eloquente) do texto a exclusão do contribuinte do polo passivo da relação¹⁸.

A responsabilidade tributária, tal como analisada *retro*, ganha relevância na medida em que se constitui, efetivamente, em sede de direito tributário, como a norma exceptuadora da *autonomia da pessoa jurídica*, instituto concebido no âmago do Direito Empresarial, como consequência da *personificação da sociedade*, na medida em que acaba a norma do CTN por impor a sujeição do patrimônio pessoal do sócio ao arbítrio do fisco, credor, em princípio, da sociedade.

Para efeito de aplicação dos artigos 134, inciso VII, e 135, inciso III, ambos do CTN, em geral, entende-se que o instrumento aplicável é o *redirecionamento da execução*.

Trata-se de procedimento assaz simples, se cotejado com a desconsideração da personalidade jurídica, instituto que instrumentaliza, no Direito Civil, a suspensão da autonomia da personalidade jurídica e da limitação da responsabilidade societária, operada por meio de um incidente cognitivo (artigos 134 *et seq.* do Código de Processo Civil). Isso porque se cinge o *redirecionamento* à mera *ordem*, proferida a pedido do fisco, no bojo da execução fiscal deflagrada em face da sociedade (contribuinte originário), de que se redirecione a constrictão aos seus sócios, que são integrados à relação processual, *incontinenti*, com a penhora de seus bens, porquanto citados na forma do artigo 8º da Lei de Execução Fiscal.

¹⁷ SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Op. cit.* p. 643.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 142-143.

O mero inadimplemento, porém, não basta à responsabilização dos sócios pelos tributos não pagos pela sociedade. Exige-se *prova* da prática de ato, comissivo ou omissivo, que seja determinante da impossibilidade de cobrança da sociedade pelo tributo (artigo 134, VII, CTN) ou que caracterize excesso de poderes, infração de lei ou de contrato social (artigo 135, III, CTN)¹⁹

A esse respeito, a jurisprudência do STJ sedimentou-se de modo a estremar duas situações: i) quando constante da CDA o nome do responsável tributário, é ônus deste provar que não se enquadra nas hipóteses dos artigos 134 e 135, isto é, demonstrar que não concorreu com ato desviante ou abusivo na contração do crédito tributário pela sociedade, já que o título executivo se *presume* líquido e certo, a teor do artigo 204 do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 3º da Lei nº 6.830/80, tal como os dados dele constantes e os nomes em detrimento de quem atesta a dívida; vale dizer, se exprime a CDA o nome do responsável, presume-se haver prova bastante de que tenha incorrido numa das hipóteses elencadas pelo CTN. ii) quando o nome do responsável não consta da CDA, pode-se proceder ao redirecionamento, contanto que o fisco *faça prova* das situações que dão azo à exação do patrimônio do sócio.

Esse panorama se expõe, de forma bastante didática, no seguinte julgado do STJ²⁰:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO. 1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade. 2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus

¹⁹ Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial 260107, 1ª Seção. Relator Ministro José Delgado. J. 10.03.2004. D.J.U. 19/04/2004.

²⁰ No mesmo sentido: REsp 900.371/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2008, DJe 02/06/2008); (REsp 964.155/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/10/2007, DJ 22/10/2007, p. 224); (AgRg no REsp 894.182/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/06/2007, DJ 22/06/2007, p. 403.

da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3o da Lei 6.830/80. 3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como corresponsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa. 4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como corresponsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN. 5. Embargos de divergência providos. (Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial 702.232-RS, 1a Seção. Relator Ministro Castro Meira. J. 14.09.2005. D.J.U. 26.09.2005).

No tocante à primeira posição, conforme aduz Hugo de Brito Machado Segundo²¹, para fins de excussão de bens pessoais do sócio em caso de responsabilidade tributária, necessário se faz que haja prévio procedimento administrativo tendente à colheita de provas da prática de ato ensejador da responsabilidade do sócio, no bojo do qual se admita, sobretudo, exercício de ampla defesa e contraditório. A partir disso, torna-se possível a constituição de um título executivo do qual conste o nome do contribuinte e dos corresponsáveis, com observância de garantias que não lhes podem ser tolhidas. E isso porque, embora haja a sociedade de defender-se, na condição de contribuinte, dos limites e da validade da obrigação tributária que se lhe imputa e, por consequência, defender seus sócios de ulteriores exações, não podem ser estes subtraídos de um direito, elementar, de manifestarem-se em seu próprio nome, opondo as provas que tiverem. Ou mesmo que não as tenham, a prévia oportunidade de manifestação garante, por si só, que não sejam surpreendidos por uma invasão patrimonial já em sede de execução fiscal, sequer lhes sendo possível, quando da fase administrativa, se adiantarem à porvindoura exação.

E assim, quando constante da CDA os nomes do contribuinte e dos codevedores, extraída de processo administrativo tributário representativo de um procedimento isonômico e dialógico, legítimo é o ulterior *redirecionamento* da execução fiscal aos sócios, impondo-se-lhes atos expropriatórios que se afigurarem pertinentes. Outra estrutura não se poderia admitir.

²¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.* p. 231.

Admite-a, porém, o STJ, ao firmar a possibilidade de operar o redirecionamento executivo, para fins de responsabilidade tributária do sócio, mesmo quando seu nome não constar da CDA, desde que trate o fisco de produzir as provas correspondentes às condições dos artigos 134, inciso VII, e 135, inciso III, ambos do CTN, conforme se discorreu algures.

Eis a situação sobre a qual se debruçará, doravante, o presente escrutínio.

III. DO REDIRECIONAMENTO E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Conforme se aduziu, no silêncio da Lei de Execução Fiscal em relação à excussão do sócio nas hipóteses de responsabilidade tributária, houve a jurisprudência de adotar o redirecionamento executivo mesmo quando não apurada, na fase administrativa do processo tributário, as condições dos artigos 134, VII e 135, III, ambos do Código Tributário Nacional, a que se procede a partir de um requerimento do exequente e com fulcro num único ato decisório, que dá ensejo à citação do sócio, com ordem de prévia garantia de juízo como condição de eventual oposição de embargos à execução.

Em sendo o sócio, todavia, citado para garantir o juízo (artigo 8º, LEF) à minguada de prévia oportunidade de reação, seja na fase judicial ou mesmo na administrativa – eis que somente a sociedade foi inscrita em dívida ativa, forçoso é perquirir a constitucionalidade da inteligência firmada no STJ. Vejamos.

Observe-se, por primeiro, ser verdadeira *contradictio in adjecto* exigir (ou mesmo permitir) que o fisco (ou quem quer que seja) *faça prova* em sede de *execução*. Defrontada a *execução judicial* à luz da epistemologia jurídica, poucos são os argumentos que dão guarida à pretensão jurisprudencial. Machado Segundo²² é categórico:

Com o devido respeito, tais decisões não nos parecem inteiramente acertadas. O processo de execução não se confunde com o processo de conhecimento, e não se presta à "apuração" de responsabilidade, nem à "comprovação" de quaisquer fatos. O entendimento é tão equivocado quanto o seria admitir que uma execução contra o signatário de uma nota promissória fosse "redirecionada" contra terceiro, nem mesmo referido no título cambial, diante de "provas" produzidas pelo exequente. Seria transformar a ação executiva (viável contra o devedor apontado no título) em ação de conhecimento (em face da "comprovação" da responsabilidade de terceiros).

²² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.* p. 232.

Não sem razão protesta o tributarista. Provetas são as lições a dar conta da natureza material e concreta da execução. É, aliás, o que sustenta o Theodoro Jr.²³: “não há decisão de mérito na ação de execução. A atividade do juiz é prevalentemente prática e material, visando a produzir na situação de fato as modificações necessárias para pô-la de acordo com a norma jurídica reconhecida e proclamada no título executivo”.

Não quer isto significar, porém, que seja a execução *carente* de contraditório ou de *atividade cognitiva*. Dar-se-á a cognição por meio de *embargos do executado*, ação de conhecimento autônoma, mas vinculada à execução fiscal, que é meio de exercício (diferido) do contraditório pelo devedor²⁴.

Sucedo que, à vista disso, a atividade cognitiva na execução, quando possível, *cabete ao executado*. Mesmo assim, não o faz no *bojo da execução*, mas por meio de ação cognitiva autônoma.

Nesta quadra de ideias, não pode ser lógico que ao exequente, a quem, na estrita dicção da lei, não se autoriza a atividade cognitiva, senão em contraposição a eventual embargos à execução opostos pelo executado, seja dado *produzir provas*, no *bojo da execução*, para fins de redirecionamento executivo contra o responsável tributário, mesmo porque a existência de um título executivo supõe a suficiência do direito subjacente à pretensão. E, aliás, não por outra razão o título se presume *líquido, certo e exigível*. Assim, a necessidade de produção probatória pelo exequente no corpo da execução representa senão a defectibilidade do título e a impropriedade da pretensão executória nele calcada.

E, ainda que se esforçasse para se contemplar legitimidade numa produção probatória pelo exequente no corpo da própria execução, não se poderia, de modo algum, admitir que o fizesse sem a participação contraditória da parte *ex adversa*.

Ora, o *direito à prova* é baluarte do próprio *contraditório*²⁵. Não há espaço, à luz da moderna ciência processual, para se pensar em *provas* sem *contraditório*. Não por outro fundamento, entendem-se compreendidos no *direito à prova*, corolários que lhes são

²³ THEODORO JR., Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 3. 47 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 252.

²⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.* p. 329.

²⁵ DIDIER JR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 1. 17 ed. Salvador: Jus Podivm, 2015. p. 41.

indissociáveis, o *direito à participação na produção probatória* e o *direito de manifestar-se sobre a prova produzida*. Didier Jr²⁶, com precisão, elucida a questão:

O direito à participação na produção da prova é garantia básica inerente ao contraditório. Não se pode admitir prova produzida secretamente, muito menos se permite a utilização de uma prova contra quem não participou de sua produção (...). O direito de manifestar-se sobre a prova produzida é concretizado com base em diversas regras (...). [Porém] mesmo diante do silêncio da lei, esse direito deve ser garantido com base na Constituição.

Na execução fiscal, para fins de redirecionamento, quando não inclusos na CDA os nomes dos responsáveis tributários, a *prova* cuja produção o STJ exige do credor, à evidência, avilta a dialogicidade que lhe é ínsita, haja vista que se dá num confinado e hermético diálogo entre o exequente e o juiz.

Mesmo que, no mais das vezes, trate-se de prova documental, cuja produção é simplificada, por ainda ser *prova* não se pode admitir que seja produzida e apreciada às escuras, com prejuízo do direito de participação e de manifestação da parte contrária, antes de decidir o magistrado por sua constrição.

Lado outro, nessa hipótese de operacionalização dos mandamentos dos artigos 134, VII e, 135, III, ambos do CTN, o *redirecionamento* equivale a uma *constituição* da responsabilidade tributária do sócio (pois não se prestou o fisco a apura-la oportunamente – na fase administrativa). Sem embargo do que, oportunamente, se elucidou sobre o contrassenso de se permitir ao fisco, no próprio bojo da execução, *produção probatória*, a forma em que o faz erige-se como verdadeiro atentado à leitura principiológica do novo processo civil.

É, *prima facie*, notória ofensa aos artigos 7º, 9º e 10º do novo CPC. Note-se, nesta senda, tratar-se de decisão proferida sem prévia informação do executado, tolhendo-lhe qualquer possibilidade de *reação*, quanto menos de *influência* na decisão constritiva. Como se viu, não mais se admite, no processo civil (que compreende a execução fiscal), pronunciamento judicial que se exteriorize à minguada de defesa do prejudicado, senão em situações de tutela provisória ou no particular caso de ação monitória, que, absolutamente, nada têm que ver com o redirecionamento da execução fiscal. Bastante ilógico se falar, também, em *cooperação* diante desta conjuntura, haja vista

²⁶ DIDIER JR., Fredie. *Op. cit.* p. 42.

que o executado é, simplesmente, excomungado da formulação do convencimento do magistrado.

O mesmo se pode dizer em relação à *não-surpresa*, quando a constrição é imputada ao sócio de inopino, tal como um *ardil*, concebido para atingi-lo sem que se possa antecipar ou se defender.

Ainda, não se pode ignorar que a decisão se dá com fulcro na *responsabilidade tributária*, tipificada nos artigos 134 e 135 do CTN, a partir de *prova* produzida pelo fisco, fundamentos acerca dos quais, todavia, não se permite ao sócio qualquer manifestação.

Relembre-se, aliás, que não há noção de *prova* que se dissocie do conceito de *contraditório*, não se autorizando seu emprego em prejuízo de quem não participou da sua produção²⁷. Tem-se, ao fazê-lo, verdadeiro procedimento inquisitorial, de *instrução* sorrateira e artificiosa, procedida à sombra de um contraditório democrático.

E não há objetar no sentido de que o *sócio*, antes do redirecionamento, não é *parte* da execução. A sociedade o é, e, ainda assim, não lhe são deferidos quaisquer garantias de contraditório e ampla defesa por ocasião do redirecionamento.

Veja-se, ademais, que o substrato principiológico que pilastra o CPC é de inafastável aplicabilidade na execução fiscal. Aliás, a Lei de Execução Fiscal não traça princípios específicos, não podendo o processo tributário, no ponto, se furtar à incidência do Código de Processo Civil. A propósito, mesmo os segmentos doutrinários que acenam à *independência* e *autonomia* do processo tributário, posicionamento já superado, nunca negaram que se aplica, em sede de execução fiscal, a *regulação geral* do Processo Civil. Não há como recusar-lhe eficácia, pois.

E mais: ainda que se pretenda, nesse ponto, afastar a incidência do Diploma processual na execução fiscal, corolário do ordenamento jurídico é que deve o processo tributário observância à Constituição.

Como visto, a Carta Magna positivou o *devido processo legal*, hoje compreendido em profunda consonância com o *contraditório* e à ampla defesa. Pela amplitude que se dá ao instituto, bastante evidente é que os aludidos artigos do novo

²⁷ DIDIER JR., Fredie. *Op. cit.* p. 42.

Código de Processo Civil, a rigor, não mais do que *implementam* o conceito abstratamente previsto nas cláusulas constitucionais, desde sempre, havidos por *devido processo legal*.

Assoma-se o *redirecionamento*, assim, patente ofensa ao *contraditório* e à ampla defesa, tal como se tem sustentado. Nesse sentido, de oportuna transcrição é o raciocínio de Erson Bastos²⁸:

Sendo necessária a prova dos pressupostos conformadores da responsabilidade tributária do sócio e o reconhecimento desta responsabilidade, não poderá ser ele simplesmente incluído no polo passivo da ação de execução fiscal sem que tal situação seja discutida ou submetida a debate. Fosse assim, e estar-se-ia diante de flagrante violação ao princípio do *contraditório*, mesmo que em sua versão fraca, aqui compreendida como a garantia de ciência e possibilidade de resposta (participação), pois o reconhecimento da direito afetado (o que não é admitido sequer no processo administrativo tributário).

Tampouco se pode pretender dar guarida ao *redirecionamento*, nestes lindes, ao argumento de que o *contraditório diferido* neutralizaria a ofensa ao princípio, uma vez que a relativização do *contraditório* submete-se a *reserva legislativa* e é autorizada em caráter excepcional, sobretudo quando em risco o *resultado útil do processo*, situação não aplicável, via de regra, à execução fiscal. Esclarece esse ponto, em prosseguimento, o Juiz de Direito do TJ/RJ:

E não se diga que, frente a essa realidade, tudo se resolveria mediante o diferimento do *contraditório*, pois esta técnica processual, como alhures se disse, por compreender uma mitigação do direito ao *contraditório*, está submetida à reserva legislativa, não havendo previsão legal para tanto. Além disso, inexistiriam razões jurídicas relevantes para, neste cenário, equiparar-se o sócio ao devedor originário (e com isso arrastá-lo diretamente para o polo passivo da execução fiscal), pela simples razão de a responsabilidade tributária daquele depender de prova e declaração, ou seja, estar condicionada à cláusula do *devido processo legal*.

Convém salientar, ainda a escancarar a inadequação do procedimento de *redirecionamento*, que a Constituição é peremptória: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (artigo 5º, inciso LIV).

²⁸ BASTOS, Erson Pereira Oliveira. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e o Redirecionamento Da Execução Fiscal. **Revista Eletrônica de Direito Processual**. Rio de Janeiro. Ano 10. Volume 17. Número 1. Janeiro a Junho de 2016. P. 92-111. Disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/index>. Acesso: julho/2017.

A seu passo, pela lógica do artigo 8º da Lei de Execução Fiscal, o responsável, após deferido o redirecionamento, é citado para oferecer *bens à penhora*.

É nítido, portanto, que o redirecionamento impõe uma constrição patrimonial à míngua de defesa por parte do executado, por consequência, privando-o de seus bens, ainda que não definitivamente, mas à margem de qualquer contraditório.

Há, além disso, lesão também à isonomia processual, alicerce do *due process of law* e do princípio da Justiça Tributária, que se perpetra em dimensão *endo* e *exoprocessual*. Endoprocessual porque, tanto quanto o executado contra quem se instaurou prévio procedimento administrativo e se expediu a correspondente CDA, tem o responsável, a quem se redireciona a execução, o dever de pagar tributo. Ao sócio só é dado defender-se, porém, em sede de embargos à execução, instrumento que sequer assegura amplitude de defesa, uma vez que seu objeto é delimitado em lei (artigo 917, CPC). A dimensão exoprocessual do vilipêndio à isonomia se dá, a seu turno, com relação ao credor civil e ao credor fiscal da mesma sociedade. Isso porque, ao primeiro, para aparelhar sua pretensão creditícia em face do sócio, em caso de fraude de lei ou abuso da pessoa jurídica (artigo 50 do Código Civil), cabe a observância do incidente cognitivo de desconsideração da personalidade jurídica (artigos 134 e seguintes do CPC), com todos os encargos (processuais e econômicos) que lhes são pertinentes, enquanto ao fisco basta o encaminhamento de petição (que, em si, encerra toda a produção probatória correspondente, no processo civil, a um incidente cognitivo), no próprio bojo de execução instaurada em face da sociedade.

A rigor, a fim de dar uniformidade ao sistema processual, somente se pode admitir tal ordem e natureza de constrição, quando o fisco o requeira a título de *tutela provisória*, diante, por óbvio, de indícios de dilapidação patrimonial por parte do executado ou outro fundamento que a justifique, nos termos da lei²⁹.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Requestou-se, no presente estudo, aferir a legitimidade do procedimento de redirecionamento da execução fiscal, adotado pela jurisprudência do STJ, na omissão da lei fiscal, para instrumentalizar a responsabilidade tributária dos sócios, instituída pelos

²⁹ BASTOS, Erson. *Op. cit.* p. 17-18.

artigos 134, VII e 135, III, ambos do CTN, sobretudo, à luz do princípio do devido processo legal, dos seus subprincípios – estatuídos no novo CPC e da aplicação subsidiária do processo civil em matéria tributária.

Conforme se viu, o *devido processo legal* é garantia constitucional tendente à realização da justiça na prestação concreta da jurisdição, a que deve observância a lei tributária, não somente por força da estratificação hierarquizada do ordenamento jurídico e da posição topográfica nele ocupada pelo Direito Tributário, mas também em razão da princípio da Justiça Tributária e da sujeição do processo fiscal às regras gerais do novo Código de Processo Civil.

O redirecionamento da execução fiscal para fins de responsabilidade tributária dos sócios, entretanto, procedido à míngua prévia participação do responsável, é inteligência que violenta a ordem constitucional.

Isso porque, mormetemente, é operação processual que se funda em prova produzida pelo exequente no corpo da execução e que, dela expungido o responsável, acaba por vilipendiar o *contraditório* e *ampla defesa*, especialmente em sede de produção probatória, que reclama dialogicidade. Além disso, em sendo o sócio imiscuído na relação processual, tão somente, a partir de uma citação de caráter construtivo (artigo 8º, LEF), faz-se cristalina a lesão ao princípio da *não-surpresa*, bem como à garantia de prévio *devido processo legal* (artigo 5º, XXX, CF), cuja relativização não encontra razão técnica, tampouco previsão legislativa. Por fim, constata-se que tal panorama lesa a isonomia, pilar do princípio da Justiça Tributária, na medida em que nega iguais condições de defesa, cooperação processual e influência efetiva à sociedade (contribuinte) e ao sócio (responsável), ambos com análogo dever de pagar o tributo exequendo, assim como distorce e desequilibra, numa visão sistêmica do Direito, a forma de se operar, judicialmente, em matéria civil e em matéria tributária, a suspensão da limitação da responsabilidade societária dos sócios.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BASTOS, Erson Pereira Oliveira. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e o Redirecionamento Da Execução Fiscal. **Revista Eletrônica de Direito Processual**. Rio de Janeiro. Ano 10. Volume 17. Número 1. Janeiro a Junho de 2016. P. 92-111. Disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/index>. Acesso: julho/2017.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 2: Direito de empresa. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. Conceitos Processuais Gerais. In: **Execução Fiscal**. Coord. Carlos Augusto Jeniêr. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 22.

DIDIER JR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 1. 17 ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.

DIDIER JR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 2. Salvador: Jus Podivm, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARINONI, L; MITIDERO, D; SARLET, I. **Curso de Direito Constitucional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 10ª ed. São Paulo: RT, 2010.

MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo G. **Curso de Direito Constitucional**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

THEODORO JR., Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum. Vol. 1. 56 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

THEODORO JR., Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 3. 47 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.