

A EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE COMO MEIO DE DEFESA EM FACE DA ILEGALIDADE DO REDIRECIONAMENTO FISCAL

Fátima Larisse de Farias Mascena¹

Prof^a. Dr^a. Lenice S. Moreira de Moura²

RESUMO

Discute-se acerca da utilização da exceção de pré-executividade em face da ilegalidade do redirecionamento fiscal, responsabilizando o sócio-gerente pelo crédito tributário. O Superior Tribunal de Justiça não tem admitido o referido instrumento como meio de defesa do sócio, consolidando a atitude do Fisco no uso discricionário da CDA. O devido processo legal é direito fundamental do responsável tributário, e para sua garantia é indispensável um processo administrativo prévio para apuração das práticas previstas no art. 135, *caput* do CTN. A admissão da exceção de pré-executividade torna-se necessária para a efetivação da segurança jurídica, tendo vista a flagrante afronta à Carta Magna de 1988.

Palavras-chave: Exceção de pré-executividade. Redirecionamento fiscal. Sócio-gerente. Princípio do devido processo legal. Procedimento administrativo.

THE EXCEPTION OF PRE-EXECUTIVE AS MODE OF DEFENSE AGAINST FISCAL REDIRECTION

ABSTRACT

It is discussed about the use of the pre-executive exception against illegality of the fiscal redirection, by which the business partner manager is responsible for the tax credit. The Superior Court doesn't admit the procedural instrument as defense of the business partner, consolidating the attitude of tax authorities in the use discretionary of Certificate of Debt. Due process is a fundamental right of responsible tributary and to ensure this fundamental right is indispensable a prior administrative process to investigate the practices provided for in Article 135, first sentence of the tax code. Admitting the pre-executive exception became necessary for the realization of legal security, because it's flagrantly affront to the Constitution of 1988.

Keywords: Pre-executive exception. Fiscal redirection. Business partner manager. Principle of due process. Administrative procedure.

¹ Discente da graduação em Direito da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do RN – FARN. Artigo apresentado como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito. E-mail: larisse_farias@hotmail.com

² Professora orientadora. Docente da graduação e pós-graduação em Direito da FARN. Coordenadora Científica do Curso de Direito da FARN. Advogada. Doutora em Ciências Sociais - UFRN. Mestre em Direito da Integração - UFSM. Especialista em Direito Empresarial e Tributário - UNISINOS.

INTRODUÇÃO

A exceção de pré-executividade é um expediente processual ainda carente de regulamentação normativa própria, e, em matéria tributária, tem sido utilizada para os casos de responsabilização ilegal do sócio-gerente. A discussão sobre essa matéria é de relevância social, política e jurídica, visto que o Poder Judiciário e a Fazenda Pública têm violado os direitos fundamentais do responsável tributário. A prática reiterada de injustiça pelo Poder Judiciário tem legitimado a atuação do Fisco na execução fiscal, negando a segurança jurídica, em virtude do não acolhimento do referido instrumento, quando usado para a impugnação da ilegalidade no redirecionamento.

O entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (STJ) gera algumas divergências doutrinárias, pois, a negativa do uso da exceção de pré-executividade é compreendida como uma eminente afronta à Constituição Federal de 1988. A ausência de comprovação da prática de ato ilícito pela Fazenda Pública para corresponsabilização do sócio-gerente, incluindo este na Certidão de Dívida Ativa (CDA), sem oportunizar a possibilidade de impugnação, fere diretamente o seu direito fundamental de contradizer e defender-se da imputação discricionária do Fisco. A lacuna legal que regulamente esse instrumento, construído pela doutrina e jurisprudência, também auxilia na prática arbitrária por parte de quem tem a competência de “dizer o direito” e de garantir a solidez e a efetividade dos princípios básicos processuais e inclusive resguardar os direitos fundamentais contidos na Carta Magna de 1988.

No art. 5º, inciso LIV da CF (BRASIL, 1988), é garantido a todos os indivíduos que não haverá a privação da liberdade, tampouco de seus bens, sem que ocorra o devido processo legal, e no inciso seguinte, confere ainda aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, a fim de que possa resguardar seus direitos diante de alegações inverídicas, ilegais ou abusivas. Desse modo, é claramente perceptível a abusividade praticada pelo Fisco, em imputar a corresponsabilidade ao sócio-gerente, sem sequer lhe garantir os meios de defesa cabíveis, não havendo uma comprovação legal de que ele tenha cometido quaisquer dos atos previstos no art. 135, *caput* do CTN (BRASIL, 1966).

Porém, fato mais gravoso, é observado no Poder Judiciário, guardião da justiça, o qual tem legitimado a atuação da Fazenda Pública, no momento em que não reconhece a afronta aos princípios constitucionais que regem o processo. O STJ tem negando a legitimidade do cabimento da exceção de pré-executividade, sendo clara a adequação desse meio, quando há a

discussão acerca de matéria de ordem pública, tendo em vista que a ausência de um procedimento administrativo a fim de se demonstrar a responsabilidade do sócio é evidentemente ilegal. Isso nos leva a perguntar como é possível haver a confirmação de que alguém agiu com excesso de poderes ou infringindo a lei, o contrato social ou os estatutos, sem ter ocorrido uma investigação para revelar provas da prática de tais atos? Ou se a simples alegação do Fisco já é dotada de tamanha presunção de veracidade, ao ponto de não haver a importância da constatação desses fatos?

Embora não exista um acervo doutrinário extenso, a relevância do tema levou alguns juristas a levantarem questionamentos sobre o assunto, visto que a rotina atual da Fazenda Pública é inserir o sócio-gerente na certidão de dívida ativa, sem lhe conferir, anteriormente à execução fiscal, meios legais de defesa. Diante desse ingresso discricionário do sócio-gerente quanto à responsabilidade do crédito tributário da sociedade empresária, Leonardo Nunes Marques pondera que:

Promover a inserção do sócio na certidão de dívida ativa sem prévio ato de imputação da responsabilidade e debate desta matéria em via administrativa representa não franquear ao contribuinte o direito de apresentar administrativamente as suas razões de inconformismo com a restrição de direito que lhe é imposta, o que viola flagrantemente o princípio da ampla defesa e do devido processo legal. (MARQUES, 2010)

Considerando os inúmeros recursos especiais que envolvem o debate sobre o cabimento da exceção de pré-executividade, como instrumento de defesa mais célere na execução fiscal, se observa que o judiciário tem favorecido mais a política fazendária, até mesmo se contrapondo a um dos princípios base do direito empresarial. A autonomia patrimonial da sociedade empresária fundamenta a segurança jurídica que deveria ser garantida ao indivíduo e seus bens particulares, para que se alcance com maior firmeza um dos objetivos do Estado Democrático de Direito, que é proporcionar condições adequadas ao livre desenvolvimento da economia nacional, bem como a valorização do trabalho.

Contudo, o STJ, se contrapondo a todo juízo de sensatez, tem patrocinado a gravidade de um ato ilegal promovido pela Fazenda Pública, ao impor que o sócio-gerente somente se defenda por meio de embargos, quando existe evidente causa de nulidade da CDA, em virtude do vício na exigibilidade do título. Em voto-vista, a fim de expor seu entendimento pessoal no julgamento de um agravo, a ministra Eliana Calmon proferiu a seguinte ressalva:

Vejo como necessária uma profunda reflexão sobre a presunção de exigibilidade, certeza e liquidez da CDA quanto aos gestores da sociedade de responsabilidade limitada. Afinal, se para se configurar a responsabilidade dos sócios exige-se a comprovação da prática de ato ilícito, ou da dissolução irregular da sociedade, qual o real significado e alcance da presunção de exigibilidade, certeza e liquidez da CDA?

Observando-se o procedimento realizado para a confecção do título executivo, bem como o significado dos atributos da CDA, entendo que esta possui presunção de certeza e liquidez quanto ao débito e quanto à empresa devedora, a qual é responsável pelo pagamento dos tributos devidos ao Fisco, mas não quanto aos responsáveis tributários indicados no art. 135, III, do CTN, por força do reconhecimento da responsabilidade subjetiva destes.

Considerando que a responsabilidade tributária nestes casos não é objetiva, mas sim subjetiva, tendo como causa determinante a efetiva comprovação da prática de atos dolosos ou ao menos culposos dos sócios-gerentes ou administradores, a pretensa responsabilização mediante mera indicação de nomes no título executivo contraria frontalmente os ditames do art. 135 do CTN. (CALMON, 2011, p. 17 -21)

Assim, diante de tudo o que foi exposto, a proposta do presente artigo reside na demonstração das teses teóricas e jurisprudenciais sobre a matéria, envolvendo a necessidade do cabimento da Exceção de Pré-executividade frente à autorização judicial em manter a ilegalidade da atuação arbitrária da Fazenda Pública. Questionamos se a inserção do sócio-gerente na CDA, do modo como tem sido feito, encontra aparo constitucional ou se o posicionamento atual do STJ, na matéria tributária, tem garantido uma adequada defesa ao sócio-gerente diante do redirecionamento fiscal.

Nesse estudo serão abordados os aspectos gerais da Exceção de Pré-executividade, as hipóteses do redirecionamento fiscal, com fundamento no *caput* do art. 135 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), as noções básicas acerca da inscrição da CDA, bem como a inserção do sócio-gerente nesta, e a possível nulidade do referido título executivo. Em virtude da inobservância dos requisitos legais da formação da CDA, serão vistos também a violação ao princípio constitucional do devido processo legal e a indicação do procedimento administrativo fiscal na Espanha, a fim de trazer à luz a necessidade de processo administrativo prévio para apuração da responsabilidade tributária de terceiros no Brasil.

1 EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE E REDIRECIONAMENTO FISCAL

A exceção de pré-executividade é um instrumento processual amplamente utilizado em matéria tributária, especialmente nas impugnações com alegação à ilegitimidade passiva dos sócios e administradores das pessoas jurídicas executadas pela Fazenda Pública.

Nos recursos às execuções fiscais que chegam ao STJ tem sido comum a objeção do redirecionamento fiscal por intermédio do referido expediente processual, e uma das razões para essa ocorrência reiterada é o fato de que o Fisco consolidou a prática de incluir, entre outros responsáveis, o sócio-gerente na Certidão de Dívida Ativa (CDA), sem lhe conferir anteriormente um meio de defesa.

Assim, o redirecionamento da execução fiscal, incluindo o sócio-gerente no processo executivo, sem a possibilidade prévia de defesa desse, leva a muitas discussões a respeito do cabimento ou não do instrumento, apesar de o STJ ainda estar se posicionando veementemente contrário à utilização da exceção de pré-executividade nessa hipótese.

Nesse aspecto, é importante que compreendamos as noções básicas do redirecionamento e da Exceção atuando no processo tributário.

2 ASPECTOS GERAIS DA EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE

O instrumento processual, dentre outros mais, que assume uma posição de relevante importância na fase de execução trata da exceção de pré-executividade, instituto este do qual se vale o executado, ou terceiros interessados, a fim de impugnar a realização da constrição dos seus bens para cumprimento do título executivo. A professora Dr^a. Lenice S. Moreira de Moura define a Exceção da seguinte forma:

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 argui 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, p.116)

Como o próprio nome sintetiza, esse expediente processual se antecede aos efeitos da sentença executiva, exatamente para evitar o dano que pode ocorrer caso haja uma execução indevida, visto que os embargos à execução, por não garantirem, em regra, a suspensão dos efeitos da sentença e por demandarem um longo tempo para serem julgados, tornam-se lesivos ao devedor.

Importante ressaltar que, mesmo ocorrendo inclusão da possibilidade dos efeitos suspensivos aos embargos no Código de Processo Civil (CPC), a impugnação por intermédio desse instrumento ainda não é o mais indicado, por não haver celeridade, em virtude da dilação probatória, e ainda porque, conforme art. 739-A, §1º do CPC (BRASIL, 1973), deve “a execução já [estar] garantida por penhora, depósito ou caução suficiente”. Ora, se de tal modo ocorresse, perduraria o sentimento de “injustiça”, uma vez que o sócio-gerente não é sujeito passivo legítimo para figurar no pólo passivo, além da considerável onerosidade.

Embora não possua uma regulamentação expressa em texto legal, tendo sido construído pela doutrina e consolidado pela jurisprudência, há requisitos que devem ser atendidos para admissão da exceção de pré-executividade. A Lei nº. 11.232 (BRASIL, 2005), que trouxe algumas alterações ao Código de Processo Civil, possibilitou que, ao tempo do cumprimento da sentença executiva, o devedor impugne a execução, com base nas matérias dispostas no art. 475-L do CPC e incisos (BRASIL, 1973). O rol apresentado é taxativo e, portanto, a fundamentação do instrumento de impugnação deve se delimitar às hipóteses mencionadas.

Dito isso, em razão da natureza da exceção de pré-executividade, o referido dispositivo acaba por orientar as matérias que podem ser objeto deste instrumento, embora não haja determinação expressa à Exceção. Há, inclusive, quem defenda a consolidação implícita da Exceção pelo diploma processual pátrio, no entanto, fiquemos aqui com as hipóteses de cabimento da impugnação como um norte para seus requisitos de admissibilidade.

O uso da Exceção de Pré-Executividade pode ser feito a qualquer tempo, não há prazo para ser impetrada, porquanto se trata de impugnação a matérias de ordem pública, as quais o juiz deve conhecer *ex officio*. A questão de ordem pública e a ausência de dilação probatória

são requisitos de admissibilidade necessários a ser observados, pois, de outro modo, não conferiria uma maior celeridade à defesa do executado, principal objetivo para se utilizar esse expediente. Conforme consolidado entendimento do STJ:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. PRETENSÃO DE EFEITOS INFRINGENTES. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE. EXECUÇÃO PROVISÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. REVOGAÇÃO DA MEDIDA ANTECIPATÓRIA. EFICÁCIA EX TUNC. IMPOSSIBILIDADE DE PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO PROVISÓRIA. AUSÊNCIA DE ALEGAÇÃO DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E OBSCURIDADE. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL.

A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que **a Exceção de Pré-Executividade é cabível para discutir questões de ordem pública, quais sejam, os pressupostos processuais, as condições da ação, os vícios objetivos do título executivo atinentes à certeza, liquidez e exigibilidade, desde que não demandem dilação probatória**, como ocorre na presente hipótese. (Grifos nossos) (BRASIL, 2011)

Assim, questões como vícios no título executivo, quanto a sua liquidez, certeza e exigibilidade, pressupostos processuais, condições da ação são matérias que devem ser vistas pelo magistrado já no início do processo, contudo, se isso não for feito, que a parte interessada suscite tão logo perceba, em qualquer tempo ou grau de jurisdição.

Em matéria tributária, a exceção de pré-executividade é também admitida, tendo sido consolidado pelo STJ, no enunciado da Súmula nº 393 que ela “é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”. A exceção ganha grande notoriedade quando o assunto envolve a responsabilidade tributária do sócio-gerente ou do administrador. É possível verificar um imenso número de demandas utilizando tal expediente processual e muitas divergências doutrinárias assumem lugar perante o posicionamento do Excelso Tribunal. As impugnações que chegam ao STJ por essa via discutem também sobre a ilegitimidade do sócio-administrador no pólo passivo da execução.

Ocorre que, os julgados dessa Corte têm negado a admissão do referido instrumento processual com o fundamento de que a matéria questionada demanda dilação probatória, alegando, assim, que a via de impugnação mais adequada seria os embargos à execução. Não bastando esta alegação, acerca da necessidade de maior complexidade na produção de provas, o Egrégio Tribunal chegou a defender que o ônus de desconstituir a imputação da prática do

ilícito disposto no art. 135, *caput* do CTN seria do responsável tributário, reafirmando a presunção de legalidade da CDA, mesmo quando ausente esta legalidade.

Vejamos o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES.

Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1.104.900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável em Certidão de Dívida Ativa – CDA. É que **a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária**, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução. (Grifos nossos) (BRASIL, 2009)

Ora, o posicionamento adotado pelo STJ não se coaduna com a legislação tributária, pois o art. 201 do CTN determina que a constituição da CDA, título legítimo para execução fiscal, deve ser “regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”. Se o texto legal impõe o dever da formação do título à autoridade administrativa em processo regular, implicaria então dizer que é também de competência da Fazenda Nacional o ônus de comprovar pelos meios legais a responsabilidade do sócio-gerente, para que assim possa devidamente executá-lo.

3 HIPÓTESE DE REDIRECIONAMENTO FISCAL PARA A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PELO ART. 135 DO CTN

O redirecionamento fiscal em matéria tributária decorre da possibilidade de responsabilização de terceiros, quando em conformidade com o disposto no art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN). A hipótese do art. 135, inciso III do CTN, objeto da pesquisa, versa sobre o cabimento da responsabilidade do diretor, gerente ou representantes

de pessoas jurídicas de direito privado, dos quais apenas importa para fins de estudo o sócio na função administrativa, ou de gerência.

Nesse sentido, temos a relevância do assunto assentada na tipificação da responsabilidade do sócio-gerente, de acordo com o *caput* do art. 135 do CTN (BRASIL, 1966) que prevê a responsabilidade subsidiária desse quando praticados atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, os quais resultem em obrigação tributária. Em outras palavras, para que ocorra a hipótese em questão, é fundamental que o sócio exerça função administrativa na entidade empresária e cumulativamente que a obrigação tributária tenha resultado do cometimento dos atos ilícitos previstos no *caput* do referido dispositivo.

Os elementos que tipificam a responsabilidade subsidiária do sócio-gerente devem ser diligentemente observados pelo Fisco, no momento da formação da CDA. A responsabilização do sócio-administrador encontra espaço a partir da comprovação dos ilícitos dispostos no *caput* do CTN, e, nesse sentido, expõe Maria Rita Ferragut:

Assim, não basta indicar o nome de todos os sócios constantes do contrato social, imperioso que se individualize o autor do ato infracional, demonstrando ao menos qual o sócio geria a sociedade, e decidia pela prática dos negócios empresariais tipificados como fatos jurídicos tributários (ou de alguma forma, pudessem resultar em obrigações tributárias).

[...]

Insistimos no raciocínio que vimos desenvolvendo: a pessoa física não pode ser responsabilizada nos termos dos artigos 135 e 137 do CTN simplesmente porque é sócia ou administradora, deverá ser plenamente comprovada sua autoria na prática do ato que lhe está sendo imputado, ou ao menos sua decisão pela prática do ato. (FERRAGUT, 2010)

O redirecionamento fiscal, quando a responsabilidade do sócio-gerente não é observada devidamente, se perfaz em um ato ilegal, já que deixa de cumprir o primordial requisito de lei. O art. 135 do CTN traz uma responsabilidade subsidiária direcionada a terceiros, em decorrência da prática de infrações; não é simplesmente uma indicação de um segundo responsável pelo crédito tributário, pois se assim fosse se trataria da responsabilidade solidária. É fundamental que seja apurado corretamente a prática dos atos ilícitos pelo sócio-gerente, de modo a assegurá-lo a possibilidade de defesa, no momento da confecção do título executivo fiscal.

4 INSCRIÇÃO DO SÓCIO-GERENTE NA CDA

A Certidão de Dívida Ativa (CDA) é o documento, ou o título, do qual se vale a Fazenda Pública para que legitimamente possa requer ao Poder Judiciário o cumprimento da obrigação do devedor em pagar o crédito tributário, por intermédio do processo de execução fiscal. Não há como o Fisco exigir o pagamento de crédito, seja ele tributário ou não, sem a CDA. Ressalte-se que, não pode haver de modo algum qualquer forma de execução sem a existência de um título passível de exigibilidade.

Dito isso, a CDA é título executivo, cuja inscrição é feita por repartição da Administração Pública, e, como todo ato administrativo, é revestido do atributo da presunção de veracidade, desde que observado o princípio da legalidade, no qual todo ato oriundo de ente público deve estar de acordo com a determinação legal. Conforme entendimento formulado pela Ministra Eliana Calmon, que sintetiza adequadamente o título executivo de manejo da Fazenda Pública:

A inscrição em dívida ativa constitui prévia constatação administrativa da legalidade da dívida, quanto à existência e ao seu valor (incluindo-se os adicionais – juros, multa, correção e outros encargos legais), decorrendo daí a presunção de certeza e liquidez do título executivo.
A certidão de dívida ativa (CDA) deve representar exatamente o contido no termo de inscrição da dívida ativa, sendo um espelho da dívida inscrita. (CALMON, 2011, p. 18)

No art. 202 do CTN, a legislação estabelece requisitos para formulação do termo de inscrição, os quais devem ser rigorosamente cumpridos. A portaria nº. 180/2010 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) veio regulamentar a inscrição dispondo que a inclusão do sócio da pessoa jurídica na CDA deve decorrer de ato fundamentado do procurador da fazenda. Os requisitos legais são pressupostos obrigatórios para validade do título e a ausência de qualquer um deles acarretará na declaração de nulidade da CDA, a qual somente poderá ser sanada até a primeira instância do processo de execução, com a substituição da certidão nula por outra validamente inscrita. Mas como ocorre a constituição desse título executivo?

O lançamento é meio pelo qual a Administração individualiza a hipótese legal do fato gerador à prática efetiva deste pelo sujeito passivo, a fim de que possa haver a exigência do crédito tributário. Esse ato da Administração fazendária é também a base para formação da CDA, pois a partir do lançamento tributário, com a inadimplência do contribuinte, é que ocorrerá a emissão da certidão pela Fazenda Pública, depois de esgotar todos os prazos e meios para discussão pelo sujeito passivo na esfera administrativa.

Note-se que é nesse procedimento administrativo onde deve ser demonstrada toda a fundamentação para inscrição da CDA, uma vez que o lançamento é “convertido” na CDA para fins de execução fiscal, pois ele por si só não é exigível judicialmente. É, nesse sentido, é que, Frederico Menezes Breynner afirma que “a CDA é a formalização documental do título executivo da obrigação tributária, tal como posta no lançamento” (BREYNER, 2009).

5 NULIDADE DA CDA PELA AUSÊNCIA DE SUA CERTEZA E LIQUIDEZ QUANTO AO SÓCIO-GERENTE

Importante é salientar que o art. 204, *caput* do CNT dispõe que “a dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída” e continuando no parágrafo único do referido dispositivo “a presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite” (BRASIL, 1966).

A presunção relativa poderá ser impugnada por prova inequívoca, isto é, sem necessidade de dilação probatória, porém, para que seja considerada esta presunção, o título deverá ter sido regularmente inscrito. Isso significa dizer que a presunção de validade não é característica da CDA, se não houver legalidade na sua formação, ou seja, se não houve o atendimento de todos os parâmetros legais. Assim, se a CDA não estiver em conformidade com os requisitos de lei para sua constituição, sequer poderá ser considerada a presunção relativa.

Em trecho do acórdão proferido pelo STJ em sede de agravo de instrumento, a Colenda Turma emitiu o entendimento no sentido de conferir ao sócio que conste na CDA o ônus de comprovar que não agiu com atos ilícitos, conforme mostra o julgado a seguir:

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

1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir à exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.

3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento. (BRASIL, 2009)

No entanto, esse posicionamento jurisprudencial é flagrantemente contra *legem*, visto que em nenhum momento a legislação tributária impõe ao terceiro responsável o ônus *probandi*. Ao contrário disso, tem-se, como regra geral, que aquele que alega tem o ônus de provar a constituição de seu direito e isto é plenamente aplicável à Fazenda Pública, a qual deve comprovar a prática de atos ilegais dos corresponsáveis. Assim, estando ausente na CDA a demonstração das hipóteses do *caput* do art. 135 do CTN, o título executivo passa a ser nulo, afastando, assim, a presunção de veracidade das alegações do Fisco, dado a inexistência da motivação para responsabilizar o sócio-gestor.

Ressalte-se que, recentemente, a Ministra do STJ, Eliana Calmon, expôs o seguinte entendimento, em voto-vista proferido em sede de agravo de instrumento que tratava da questão de ilegitimidade passiva do sócio, quanto à formação da CDA:

Submeter alguém às conseqüências jurídicas de ser nomeado devedor em razão de suposta infração de disposição legal, sem elementos mais palpáveis, é ônus desproporcional, à semelhança do que ocorre com a instauração de inquérito policial, cuja existência, por si só, importa sérias e graves conseqüências, tanto materiais como morais.

Portanto, refletindo sobre esses fundamentos, tenho que a presunção de exigibilidade, certeza e liquidez da CDA deve ser compreendida mediante análise sistemática dos dispositivos infraconstitucionais pertinentes ao caso, e chego à conclusão de que a presunção da CDA refere-se, exclusivamente, ao débito e a empresa devedora.

Até porque, exige-se do ato administrativo a devida motivação, para garantir ao administrado a verificação de sua legitimidade, validade e assim possa exercer seu direito de defesa, sendo inaceitável o redirecionamento da execução contra sócio-gerente, pelo só fato de seu nome estar indicado na CDA, sem o necessário procedimento administrativo prévio.

Em conclusão, entendo que, inobservado tal procedimento, a inclusão do nome do sócio na CDA será nula, por não decorrer de ato administrativo motivado. (CALMON, 2011, p. 26)

A discussão sobre a validade da CDA para o sócio-gerente é inevitável enquanto perdurar a prática do Fisco em incluir a esse no título por mero ato de oportunidade e conveniência. Contudo, não pode ser admitido pelo Poder Judiciário que a formação da CDA sobreponha-se aos ditames da lei, permitindo que a Fazenda Pública haja unilateralmente e ignorando os direitos de defesa do contribuinte secundário.

6 VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL PELA AUSÊNCIA DE DEFESA PRÉVIA DO RESPONSÁVEL

O redirecionamento fiscal hoje opera em visível afronta aos direitos fundamentais de Primeira Geração 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 (BRASIL, 1988) 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.

Em se tratando da responsabilidade tributária, temos para efetivação do devido processo legal a necessidade da existência de um procedimento administrativo prévio, a fim de conferir a segurança jurídica e assegurar a garantia fundamental em questão ao sócio-gerente, ou a qualquer outro responsável. A formação da CDA tem que atender às exigências legais, vinculando a Administração Pública, o que exige a constituição de um processo administrativo, como salienta Leandro Paulsen:

A apuração e imputação de responsabilidade ao sócio-gerente por força da prática de ato com infração à lei, contrato social ou estatutos, do qual tenha decorrido o surgimento de obrigação tributária, nos termos do art. 135, III, do CTN, deve ser efetuada administrativamente, assegurando-se ao suposto responsável a possibilidade de se defender. (PAULSEN, 2008)

Os princípios da ampla defesa e do contraditório estão contidos no devido processo legal e são igualmente previstos de forma expressa no texto constitucional, no art. 5º, LV, assegurando aos litigantes, em âmbito judicial e administrativo, todos os meios e recursos de defesa possíveis (BRASIL, 1988). Complementando o texto constitucional, o Código Tributário Nacional e a Lei de Execuções Fiscais trataram de garantir os requisitos legais para formulação da CDA, de modo que a inexistência de quaisquer dos seus pressupostos resulta na invalidade do título executivo.

A Fazenda Nacional tem suprimido a instância administrativa, quando ela, na verdade, além de fundamental para garantir o devido processo legal, também é essencial para revestir a CDA da presunção de veracidade. As garantias constitucionais e a observância legal não podem ser afastadas por juízo de oportunidade e conveniência do Fisco e nem tampouco pode o Poder Judiciário ausentar-se da administração da justiça.

Essa ausência de procedimento administrativo para comprovar a responsabilidade do sócio-gerente implica na clara violação ao princípio constitucional do devido processo legal.

7 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARA APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE NA ESPANHA

Na Espanha, encontramos um exemplo da garantia ao contraditório e à ampla defesa contidas na *Ley General Tributaria*. O legislador espanhol preocupou-se em conceder ao contribuinte e também ao terceiro responsável a possibilidade de defesa por meio de um procedimento administrativo independente do processo judicial, o chamado *procedimiento de apremio*, o qual não poderá ser processado ao mesmo tempo daquele, suspendendo, caso tenha início, o processo de execução judicial. Esse procedimento ocorre, portanto, em esfera exclusivamente administrativa, sendo de competência da Administração Tributária.

Caso haja a responsabilidade de terceiros, excedendo a obrigação do contribuinte primário, a lei determina que seja formada a *Declaración de Responsabilidad*, de modo que os responsáveis serão notificados do *Acto de Declaración de Responsabilidad*, informando a esses sobre o procedimento a ser instaurado. Nessa notificação, além dos demais requisitos formais, o responsável terá a indicação sobre os meios de impugnação dos quais poderá valer-se para sua defesa, conforme dispõe o item 4 do artigo 176 da referida lei (texto traduzido):

4. O ato de declaração de responsabilidade será notificado aos responsáveis. O ato de notificação terá o seguinte conteúdo:

Texto completo do acordo de declaração de responsabilidade, indicando o orçamento permitido e acordos feitos para serem abrangidos por esse orçamento.

Meios de impugnação que podem ser exercidos contra esse ato, o órgão ao qual eles devam ser apresentados e prazo para recursos.

Tempo, lugar e forma que devem ser satisfeitas da quantia exigida ao responsável. (ESPANHA, 2003)

Esse meio procedimental permite que o responsável possa agir em sua defesa, sem correr os riscos de uma execução judicial, visto que a Administração lhe confere todos os recursos e informações necessárias à impugnação da responsabilidade. Nessa mesma lei, no art. 179, há ainda a previsão da exclusão da responsabilidade, no momento em que os co-obrigados tributários apresentem a declaração da regularidade da sua situação perante a Administração, em virtude das infrações tributárias cometidas.

A *Declaración de Responsabilidad* é um meio exemplar de apuração da responsabilidade e efetivação dos direitos constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, assegurando o devido processo legal aos responsáveis tributários.

CONCLUSÃO

Diante do que foi exposto, como ocorre na Espanha, vemos que é essencial a formação de um procedimento administrativo prévio à execução fiscal, para apurar legalmente a responsabilidade do sócio-gerente no débito tributário. A portaria nº. 180/2010 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) já corresponde a um reconhecimento dessa

necessidade, no entanto, é preciso colocar em prática todo texto normativo infraconstitucional, a fim de que seja atendido o devido processo legal. A importância não reside apenas no dever da Administração Pública à observância do princípio da legalidade, vinculando a formação da CDA à comprovação fundamentada da responsabilidade de terceiro, mas principalmente porque se trata de garantia constitucional ao indivíduo.

Não se pode esquecer que a atividade empresarial é um dos meios para que o Estado brasileiro cumpra o seu objetivo social de assegurar a valorização do trabalho, e os direitos sociais decorrentes dela. E, por essa razão, impor à pessoa física a responsabilização de um débito que não lhe é pertencente, já que a sociedade empresária possui personalidade própria, gera uma significativa insegurança jurídica, tornando a manutenção da empresa extremamente onerosa e de alto risco pessoal.

Não se trata aqui de isentar o sócio-gerente da responsabilidade de seus atos, mas de garantir a esse a possibilidade de defender-se, quando necessário. Por isso, é dever do Fisco atender os requisitos de lei, demonstrando na CDA a prova de que o sócio-gestor agiu dentro das hipóteses legais do art. 135, *caput* do CTN, por intermédio de um procedimento administrativo que garanta o contraditório e a ampla defesa. Maria Rita Ferragut ressalta que:

Tratando-se de responsabilidade de terceiros e por infrações, a regra que contém uma presunção legal relativa será constitucional e legal se (i) o ilícito for tipificado segundo os termos do artigo 135 e 137 do CTN; (ii) inexistirem provas em sentido contrário; e (iii) todas as condições para a admissibilidade das presunções tiverem sido cumpridas (observância dos princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, igualdade, razoabilidade e ampla defesa, bem como a subsidiariedade na aplicação da regra e que os indícios da prática do ilícito sejam graves, precisos e concordantes).

[...]

Para nós, caso a fiscalização constate a responsabilidade pessoal do administrador, seu nome deverá constar do auto de infração, conferindo-se a ele oportunidade de plena defesa. A inclusão do administrador apenas na CDA é inconstitucional e ilegal, pois: (i) foi suprimida a instância administrativa, em desacordo com o artigo 5º, LV, da Constituição; (ii) a indicação do nome na CDA não é ato jurídico que o Direito reconheça como apto a constituir o crédito tributário perante a pessoa física; e (iii) para que o administrador defenda-se por meio dos embargos, com a execução fiscal suspensa, deverá garantir o juízo montante equivalente ao da dívida. (FERRAGUT, 2010).

Enquanto essa organização administrativa não ocorre, é mister que seja conferido, de forma mais breve, a admissibilidade da Exceção de Pré-executividade, diante da arbitrária atuação da Fazenda Pública, tendo em vista ser clara a ilegalidade do redirecionamento fiscal, em virtude da inobservância de lei. Isso porque, o atual posicionamento do STJ resulta na permissividade da atitude discricionária do Fisco, prejudicando o sócio-gerente por obrigá-lo a impugnar a ilegalidade pelo meio processual mais danoso, quando é possível conceder um instrumento mais eficaz e célere, fato que é plenamente contrário à ordem processual brasileira.

Ressalte-se que o voto-vista da Min. Eliana Calmon formou precedente para a alegação da nulidade da CDA quanto ao sócio-gestor, em razão da ausência de procedimento para comprovação dos atos ilícitos praticados por ele. Esse entendimento abre espaço para a fundamentação da ilegalidade do título executivo, com base na sua falta de liquidez e certeza, sendo, portanto, matéria de ordem pública que admite plenamente o manejo da Exceção de Pré-executividade para impugná-la. Entendemos, por isso, no sentido da adequação desse instrumento processual, alegando-se a nulidade da CDA pela carência de prova e fundamentação da Fazenda Pública, como que podemos ilustrar no trecho de seu voto abaixo:

A execução fiscal é forma de realizar créditos líquidos, certos e exigíveis, tendo por base e limites o título executivo, portanto não basta identificar quem, em tese, pode responder pela dívida. É necessário identificar aquele que concretamente se acha vinculado ao título executivo, por meio de procedimento administrativo antecedente à inscrição, sob pena de se admitir execução forçada sem título executivo.

É no procedimento administrativo, antecedente à inscrição em dívida ativa, onde se define quem vai ser o devedor principal, subsidiário ou corresponsável. (CALMON, 2011, p. 25)

Importante é, para a sociedade, que além dos demais poderes, o Judiciário cumpra a sua função em administrar a justiça de modo coerente e dentro dos padrões legais e, primordialmente, constitucionais que regem esse Estado. Em “O Contrato Social”, logo no início do tratado, questiona-se sobre a existência de normas que façam coexistir os homens e as leis, sem que eles apresentem distinção de interesses entre si, mas que sejam vistos conjuntamente, como expõe o trecho a seguir:

Quero indagar se pode existir, na ordem civil, alguma regra da administração legítima e segura, considerando os homens tais como são e as leis como podem ser. Procurarei sempre, nesta investigação, aliar o que o direito permite ao que o interesse prescreve, a fim de que a justiça e a utilidade não se encontrem divididas. (ROUSSEAU, 2006)

Os interesses da Administração Pública devem fundir-se aos direitos fundamentais do contribuinte secundário, a fim de que a ordem social e econômica não se separe dos direitos fundamentais individuais. Um Estado se reconhece, não apenas pela sua organização estatal e pelos princípios que norteiam os textos normativos, mas também pela devida aplicação do seu ordenamento jurídico pelo responsável na Administração da Justiça.

Diante do estudo realizado, percebo que a Fazenda Pública tem agido de modo ilegal, resultado de uma prática discricionária, quando redireciona a execução fiscal para o sócio-gerente, sem proceder previamente à comprovação das hipóteses legais que autorizam a corresponsabilidade. Nessa pesquisa apresento as teses que apontam pela ilegalidade do redirecionamento fiscal, contribuindo para a reflexão sobre a atuação do Fisco, bem como acerca da passividade do STJ, frente à violação do princípio constitucional do devido processo legal. A carência de procedimento administrativo para apuração das condutas previstas no art. 135, *caput* do CTN incide diretamente na violação aos direitos fundamentais da ampla defesa e do contraditório, necessários à garantia do devido processo legal. Acredito que, para consolidação da segurança jurídica na responsabilidade tributária, no atual contexto, a admissibilidade da exceção de pré-executividade pelo STJ (repercutindo nos demais órgãos jurisdicionais) torna-se plenamente cabível, com base na nulidade da CDA. Esse instrumento processual é o mais adequado para combater de forma mais breve a ilegalidade do redirecionamento, sendo menos oneroso e mais célere, conferindo também o contraditório e a ampla defesa ao sócio-gerente, até que seja consolidado na realidade tributária um procedimento que confira esses direitos de modo pleno.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios, alterada pela Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005. **Diário Oficial da União**. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 23 novembro 2011.

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869compilada.htm>. Acesso em: 23 novembro 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. PRETENSÃO DE EFEITOS INFRINGENTES. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE. EXECUÇÃO PROVISÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. REVOGAÇÃO DA MEDIDA ANTECIPATÓRIA. EFICÁCIA EX TUNC. IMPOSSIBILIDADE DE PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO PROVISÓRIA. AUSÊNCIA DE ALEGAÇÃO DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E OBSCURIDADE. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que a Exceção de Pré-Executividade é cabível para discutir questões de ordem pública, quais sejam, os pressupostos processuais, as condições da ação, os vícios objetivos do título executivo atinentes à certeza, liquidez e exigibilidade, desde que não demandem dilação probatória, como ocorre na presente hipótese. (EDcl no REsp 1138559 / SC, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, Quarta Turma, julgado em 28/06/2011, publicado em 01/07/2011 DJe). **Diário da Justiça**, Brasília, p. 05, 24 jul. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EMENTA: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1.104.900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável em Certidão de Dívida Ativa – CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à

execução. (REsp nº. 1.110.925/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 22.4.2009, DJe de 4.5.2009). **Diário da Justiça**, Brasília, p. 01, 26 jul. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". 2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir à exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (REsp 1104900/ES, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, julgado em 25/03/2009, DJe). Brasília, **Diário da Justiça**, p. 01, 04 ago. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Min. Eliana Calmon. EMENTA: COM A RESSALVA DE MEU ENTENDIMENTO PESSOAL, NEGO PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL. (AgRg no Agravo de Instrumento Nº 1.260.662 – MG, Min. Rel. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 02/09/2010, publicado em 28/02/2011 DJe). Brasília, **Diário de Justiça**, 11 ago. 2011.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, volume, nº. 182, p. 107 – 126, nov. 2010.

BORGES, José Souto Maior. Marcos Juruena Villela. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 11, fevereiro, 2002. Disponível na Internet: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_11/DIALOGO-JURIDICO-11-FEVEREIRO-2002-JOSE-SOUTO-MAIOR-BORGES.pdf>. Acesso em: 17 maio 2011.

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 (REsp. nº 1.104.900/ES e 1.110.925/SP). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, volume, nº. 167, p. 55 – 67, ago. 2009.

CASTRO, Aldemário Araújo. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2ª ed. São Paulo: MP Editora, 2008.

ESPAÑA. Ley 58, de 17 de diciembre de 2003. Ley General Tributaria. **Boletín Oficial del Estado**. Madrid, 17 de diciembre de 2003. Disponível em: <<http://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf>>. Acesso em: 23 novembro 2011.

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

_____. Portaria PGFN nº 180/2010 e a responsabilidade do administrador: um avanço. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 178, p. 102-106, jul. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, volume III, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade tributaria do sócio e a inscrição em Dívida Ativa: requisitos e procedimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, volume, nº. 179, p. 102 – 118, ago. 2010.

MONTEIRO NETO, Nelson. Problemas do redirecionamento da execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, volume nº. 175, p. 151 – 160, abr. 2010.

MOURA, Lenice S. M. de. **Exceção de pré-executividade em matéria tributária**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Redirecionamento fiscal e exceção de pré-executividade: Análise de seus aspectos jurisprudências controvertidos. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, nº. 81, p. 100 – 120, set./out. 2011.

_____. A exceção de pré-executividade e a redução do passivo tributário. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, nº. 70, p. 81 – 91, nov./dez. 2009.

OLIVEIRA, José R. Pimenta. Discricionariedade e razoabilidade. **Revista Eletrônica da Faculdade de Direito da PUC-SP** - ISSN 1984-1094, América do Norte, 0, jun. 2008. Disponível em: <http://revistas.pucsp.br/index.php/red/article/view/728>. Acesso em: 27 Mai. 2011.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIEKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: Procedimento administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 5ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O Contrato Social**. 4ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.