

O Direito ao Contraditório e a Formação Unilateral da Certidão de Dívida Ativa

The Due Process Guarantee and the Unilateral Constitution of the Overdue Liabilities Certificate

Gabriel Coutinho Galil¹

Resumo

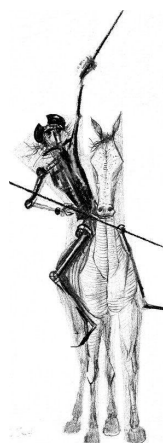
O artigo analisa o procedimento de formação da Certidão de Dívida Ativa, promovido pelo Fisco e que resulta na formação unilateral de um título executivo extrajudicial. Pelo marco teórico pós-positivista e pela teoria da força normativa da constituição, questiona-se a validade de tal procedimento frente aos princípios constitucionais do contraditório e do devido processo legal, de maneira a colaborar para um Processo Administrativo Fiscal mais democrático e justo.

Palavras Chave: Contraditório. Processo Administrativo Fiscal. Pós-Positivismo. Certidão de Dívida Ativa. Título Executivo Extrajudicial.

Abstract

The paper aims to analyse the influence of due process of law guarantee on the taxation procedure, focusing on the constitution of the “Certidão de Dívida Ativa”, a enforceable title which allows the State to reach the citizen’s assets in order to receive the overdue taxes. The paper’s theoretical framework bases itself on the non-positivism doctrine, mainly the theory of constitutional principles as binding norms, to guarantee a broader participation of the citizen in the taxation procedure, in order to build a more democratic and fair Tax Procedure Law.

Keywords: Due Process of Law. Non-Positivism. Taxation Procedure. Enforceable Title. Overdue Liabilities Certificate.



¹ Graduando em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora – UFJF

1 - Introdução

O presente trabalho propõe-se a analisar a prática adotada pelo Fisco de formação unilateral da Certidão de Dívida Ativa (CDA), ou seja, a inscrição do nome do contribuinte nesse documento, valendo-se da presunção de veracidade e legitimidade dos atos administrativos, que pode ser utilizado como título executivo extrajudicial.

Devido à essa característica específica que permite ao fisco atingir mais facilmente o patrimônio do contribuinte, em razão da liquidez e certeza que o Código de Processo Civil (CPC) confere aos títulos executivos, levantar-se-á a hipótese da incompatibilidade de tal procedimento unilateral com o sistema de direitos e garantias constitucionais. Como exemplo prático que servirá de base para a crítica tecida no artigo, utilizar-se-á o caso da Certidão de Dívida Ativa que inscreve como devedor a sociedade limitada e que traz, já no momento de sua constituição, os sócios da pessoa jurídica como co-responsáveis, sem averiguar os requisitos exigidos pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN) (redirecionamento) e sem possibilitar a defesa prévia à formação do processo de execução.

O desenvolvimento do trabalho será realizado diante a análise da doutrina nacional e da jurisprudência que versem sobre o Direito Processual Tributário e também sobre o Direito Constitucional, procurando adequar as práticas daquele com os postulados do segundo. Para tal, adotar-se-á o marco teórico do Pós-positivismo, visando evidenciar a irradiação dos direitos e garantias fundamentais por todo o ordenamento jurídico, inclusive no Processo Tributário.

Ao final, pretende-se que tal esforço contribua para a desconstrução da ação unilateral e autoritária estatal e para a formação de um processo tributário mais justo e conforme com os sistema constitucional vigente, adequando-o ao Estado Democrático de Direito.

2- O sistema tributário nacional

Para que se possa desenvolver o trabalho pretendido, é necessário evidenciar o contexto no qual o problema central surge, ou seja, o Sistema Tributário Nacional, e como a teoria da eficácia direta das normas constitucionais e a irradiação dos direitos e garantias fundamentais, que se inserem no marco teórico adotado, relacionam-se com esse regime jurídico.

2.1. - A evolução do Direito Tributário e das garantias constitucionais

O tributo está intrinsecamente ligado à ideia de Estado e à sua própria noção de soberania, remetendo a sua existência ao período do Império Romano (DE CAMPOS, 2012). Se antes a atividade tributária podia ocorrer de forma arbitrária, tendo em vista a concentração de poderes na figura do monarca nos regimes absolutistas, com o advento da doutrina contratualista e, conseqüentemente, com o surgimento do Estado de Direito, essa passa a ser entendida como uma prerrogativa do Estado legitimada na delegação de poder do povo ao ente político. Assim, a legalidade, intrínseca ao Estado de Direito e consequência também da doutrina da separação de poderes de Montesquieu, representa uma garantia do cidadão aos arbítrios da Administração Pública, inclusive em sua atividade de tributar. Paulatinamente, as mudanças conjunturais deram origem a novos diplomas legais² que consagravam direitos e garantias dos cidadãos e, concomitantemente, deveres de abstenção do Estado.

Em relação ao Direito Tributário Brasileiro, pode-se dizer que esse vivenciou tal transição, uma vez que tem como marco inicial a chegada dos portugueses ao Brasil em 1500 e, com isso, a sujeição à tributação realizada pelo, então, Reino de Portugal. Com o advento da proclamação da república em 1889, tem-se a previsão constitucional do sistema tributário nas constituições de 1891, 1934, 1937, 1946, 1967 e finalmente na Constituição de 1988 (MELLO, 2013). Observe-se que o sistema tributário foi evoluindo ao longo das constituições que, gradativamente, receberam mais normas referentes ao sistema financeiro e principalmente em relação às garantias do contribuinte e às limitações do poder de tributar. Em relação a esses dois últimos aspectos, nota-se um grande avanço nas disposições da Constituição de 1988. Isso porque sua elaboração e promulgação se deram em um importante momento de abertura democrática e de recepção da doutrina pós-positivista que se desenvolvia na Europa.

Observou-se, na maioria dos sistemas jurídicos ocidentais, uma grande mudança de paradigmas após a segunda metade do século XX, ou seja, no período pós-guerra. No entanto, o marco histórico de tal transformação no Brasil será exatamente a Constituição de 1988. A referida mudança é o surgimento da corrente jusfilosófica do Pós-positivismo, que surge com a crítica do pensamento positivista, vigente até então. A principal proposta do referencial pós-

² Nesse sentido: *Bill of Rights* em 1869, Constituição Americana em 1788 e Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão em 1789

positivista é a superação da separação absoluta das esferas do Direito e da Moral, que tinha como resultado a negação de qualquer juízo de valor e considerava pressuposto de validade do Direito os requisitos formais e a hierarquia de normas. Essa superação ocorre, principalmente, com a inserção de princípios no ordenamento jurídico, que são dotados de carga axiológica, permitindo a interpretação do sistema jurídico como um todo, de acordo com os valores positivados. A incidência de tal marco teórico foi essencial para o surgimento do neoconstitucionalismo, que se caracteriza não só pela mudança da teoria jurídica, mas também por mudanças nos tipos constitucionais e arranjos institucionais (SARMENTO;SOUZA NETO, 2012).

O neoconstitucionalismo abarca os paradigmas da força normativa da constituição e da reelaboração da interpretação constitucional (BARROSO, 2013), que tem como consequência uma nova ordem constitucional que possui como fundamento jurídico a centralidade dos direitos fundamentais e a centralidade da dignidade da pessoa humana como fundamento axiológico (BINEMBOJM, 2008). Os paradigmas apresentados serão essenciais para o desenvolvimento do presente trabalho, que buscará evidenciar a irradiação dos direitos e garantias constitucionais no âmbito do Direito Tributário.

2.2.O Sistema Tributário Constitucional, sua abertura e garantias ao contribuinte.

O constituinte originário de 1988 escolheu por regular os principais aspectos do Sistema Tributário Nacional em sede constitucional, especificamente no Título VI, estabelecendo, entre outros aspectos, os princípios gerais, as limitações do poder de tributar e a repartição das receitas tributárias (BRASIL, 1988). Assim, o Sistema Tributário Constitucional destaca-se pela extensão e intensidade com que regula as questões tributárias e também por ser um sistema aberto (ÁVILA, 2008). Tal abertura é expressa na redação do artigo 150 da Constituição, com a disposição “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”(BRASIL, 1988).

Nesse sentido, o legislador constituinte deixa expresso que o rol de garantias do contribuinte do artigo 150 não é exaustivo, possibilitando a inserção dos direitos e garantias fundamentais, principalmente os positivados no artigo 5º da Constituição Federal no rol de garantias do contribuinte. Dentre os direitos elencados no referido dispositivo, o presente trabalho direcionará seu esforço de modo a evidenciar a incidência, no processo tributário, dos

direitos positivados nos incisos LIV e LV, ou seja, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa

2.3. - O devido processo legal e o contraditório

O devido processo legal é uma garantia constitucional, positivada no artigo 5º, inciso LIV daCFRB (BRAISL, 1988), configurando-se como uma das mais amplas e relevantes garantias do direito constitucional (MENDES; BRANCO,2013). Assim, concomitantemente com a irradiação dos direitos fundamentais por todo o ordenamento jurídico, devido à eficácia normativa constitucional e à centralidade da dignidade da pessoa humana (BARROSO, 2002), inclusive no direito processual, tem-se também direitos e garantias constitucionais específicos para o processo, por meio dos chamados princípios do Direito Processual Constitucional(CANOTILHO, 2003). Assim, devido à amplitude do princípio do devido processo legal, esse exerce a função principiológica típica de integração do Direito e também se desdobra em princípios específicos, dentre eles o princípio do contraditório.

O contraditório consiste, igualmente, em garantia constitucional positivada no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, cuja redação prevê, expressamente, sua aplicação no âmbito do processo administrativo, conseqüentemente, do processo administrativo fiscal. O conteúdo do contraditório consiste na necessidade de informação das partes dos atos praticados, assim como na possibilidade de reação aos referidos atos, principalmente naqueles que passíveis de causar prejuízos a alguma das partes (NERY JUNIOR, 2013). Dessa maneira, trata-se de uma garantia processual de acesso aos atos processuais, que devem ser públicos, claros e fundamentados e de impugnação dos mesmos. O contraditório desdobra-se, então, em diversos direitos para as partes, como de acesso aos autos, de manifestação, de se defender, de produzir provas. Ao mesmo tempo, também implica em obrigações processuais, de informar às partes do ato que praticado, de provar as alegações e de manifestações claras e fundamentadas, que permitam às partes contrapor os fundamentos de uma eventual decisão desfavorável.

Ressalta-se que, no âmbito do processo administrativo, a dogmática constitucional, incluindo os referidos princípios, possibilitou a procedimentalização do Direito Administrativo, movimento pelo qual o poder decisório da administração não se exerce mais em um único ato, mas é concebido como o resultado de um conjunto de atos ordenados e

harmônicos, que possibilitem a manifestação do cidadão (JUSTEN FILHO, 2012). Ocorre que todos esses atos procedimentais devem ser possibilitar o exercício do contraditório, até mesmo o ato decisório deve ser construído sob o princípio do contraditório, como ensina Fazzalari (1996).

Nesse sentido, sendo o devido processo legal uma garantia constitucional ampla, que incide em relações processuais em todo o ordenamento jurídico edesdobra em princípios específicos, como o princípio do contraditório, tem-se que a relação entre o contribuinte e o estado também será diretamente afetada pela incidência desses princípios. Na mesma linha, Ávila (2008) reconhece o devido processo legal como uma limitação expressa e formal que integra o Sistema Tributário Nacional, uma vez que restringe o modo como o poder de tributar deve ser exercido, ou seja, o procedimento adotado deve sempre observar o devido processo legal.

Analisando as implicações da incidência dos princípios do devido processo legal e do contraditório no procedimento administrativo fiscal, questiona-se se a ausência de intimação, na ocasião da formação da Certidão de Dívida Ativa - CDA, consistiria em violação à essa garantia constitucional e, conseqüentemente, à essa limitação do poder de tributar. Considerar-se-á, para tal análise, a principal consequência da CDA, a formação de um título executivo extrajudicial. A análise de tal consequência é de suma importância, uma vez que formado o título executivo extrajudicial, o processo de execução possui diversas limitações de manifestação processual, em razão da presunção de liquidez do título. Logo, no processo de execução as possibilidades de exercer o contraditório em relação à uma CDA com vícios somente se dá pela exceção de pré-executividade, que não permite dilação probatória, ou pelos embargos de execução, que para que tenham efeito suspensivo exige a garantia do juízo.

3. - A certidão de dívida ativa

A CDA é elemento indispensável nos processos de execução fiscal, como dispõe o artigo 3º da Lei 6.830 (BRASIL, 1980), sendo o título executivo extrajudicial que lastreia o processo de execução. Seus elementos essenciais são trazidos no § 5º, artigo 2º, da referida lei, indispensáveis para a validade do título. A sua regulação também ocorre pelo artigo 202 do Código Tributário Nacional - CTN (BRASIL, 1966).

Para analisar a incidência do princípio do contraditório na formação da CDA, é indispensável analisar como e em que contexto essa é criada. Como evidenciado acima, a exigência da concretização do devido processo legal, juntamente com a busca de um procedimento mais democrático, se estende ao processo administrativo, inclusive ao procedimento fiscal. Dessa maneira, o crédito, ou a obrigação tributária não deve surgir de maneira concentrada, mas deve ser entendido como resultado de um processo.

3.1. - A formação do crédito tributário e da Certidão de Dívida Ativa

O artigo 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e possui a mesma natureza dessa (BRASIL, 1966). Assim, o crédito tributário nasce do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo (Fisco) e sujeito passivo (contribuinte) que decorre da lei (ex lege). A obrigação tributária objetiva a constituição do crédito (COELHO, 2012), que consiste em um valor (pecúnia) devido pelo contribuinte ao Estado, referente a um tributo ou a uma penalidade tributária. No entanto, no plano concreto, a formação do crédito tributário deve ocorrer como um processo, possibilitando a ciência e manifestação do contribuinte (MELLO, 2013). O referido processo ocorre, em linhas gerais, da seguinte maneira:

A obrigação como processo no Direito Tributário, como um conjunto de fases coordenadas, tem por objetivo a obtenção do crédito tributário, nasce a obrigação tributária (principal e/ou acessória) com o fato gerador, ele se constitui pelo lançamento tributário e somente torna exigível quando o contribuinte toma conhecimento da obrigação por meio da efetiva notificação. E quando o sujeito passivo efetua o pagamento do valor devido, ocorre o adimplemento, extinguindo-se o crédito tributário, mas poderá impugnar e recorrer administrativamente, ocorrendo a suspensão da exigibilidade deste crédito, e pode não efetuar o pagamento do valor do crédito tributário, estando em mora, quando o ente da federação deverá inscrevê-lo em certidão de dívida ativa, tornando o crédito exequível, com o título executivo passível de exequibilidade para efetivar a cobrança do *quantum* por meio da ação de execução fiscal (MELLO, 2013 p. 72).

Como explicitado pela autora, uma parte essencial do processo de formação do crédito tributário é o lançamento, que pode ocorrer por declaração, por homologação ou de ofício. Esse último, além de ter tributos específicos submetidos a esse regime, também é utilizado, subsidiariamente, no casos de tributos sujeitos a declaração ou homologação, mas que o contribuinte não cumpre com suas obrigações principais e acessórias (PAULSEN, 2014). Como o presente trabalho trata da CDA, que pressupõe o inadimplemento, far-se-á o recorte dos procedimentos que envolvem o lançamento de ofício, seja de forma principal ou

subsidiária. Isso devido ao fato que o lançamento de ofício é no qual há uma atuação mais autoritária do Fisco e menos participativa do contribuinte, exigindo uma maior cautela para o cumprimento dos princípios processuais constitucionais.

Quando realizado o lançamento pela autoridade competente, essa deve proceder com a notificação do contribuinte, que constitui condição de eficácia do lançamento (PAULSEN,2014), uma vez que permite a ciência do contribuinte de sua mora, possibilitando a esse o adimplemento da obrigação ou o exercício da defesa administrativa. A intimação do contribuinte encontra-se regulada pelo artigo 23 do Decreto 70.235 (BRASIL, 1972). A partir da notificação, o crédito tributário torna-se exigível, uma vez que possibilitou-se a manifestação do contribuinte em relação ao lançamento efetuado, estando de acordo com a exigência constitucional da garantia do contraditório.

Findo o prazo estabelecido na notificação, seja para a defesa ou para o adimplemento, no caso de inércia do contribuinte ou de não provimento do seu recurso, inicia-se uma nova fase do procedimento administrativo, que será a de inscrição do contribuinte na dívida ativa, regulado pelo §3º, artigo 2º da Lei de Execução Fiscal (BRASIL, 1980). Apesar do dispositivo fazer referencia ao ato de inscrição, não seria este o vocábulo adequado, uma vez se trata de um conjunto de atos para aferir a legalidade, certeza e liquidez do crédito a ser inserido na CDA, tratando-se de verdadeiro procedimento. Nesse sentido, Paulsen (2011, p. 1348) afirma que a inscrição na dívida ativa é realizada não por meio de um ato único, mas por uma pluralidade de fatos e atos que objetivam apurar a legalidade do crédito tributário, que a partir de tal momento tornar-se-á exequível.

Nesse ponto, é possível perceber uma contradição na doutrina de Paulsen (2011), que ganha concretude no âmbito pretoriano e que se mostra incompatível com o ordenamento constitucional. Isso porque, sendo o procedimento de inscrição de dívida ativa tão relevante juridicamente, uma vez que concede liquidez e certeza ao crédito, além de controlar sua legalidade, não parece ser compatível com o devido processo legal administrativo (artigo 5º, inciso LIV) a ausência de notificação, e conseqüente impossibilidade de manifestação, do contribuinte nessa etapa crucial da constituição da CDA. Ressalta-se, ainda, que apesar de Paulsen (2011) referir-se ao procedimento de inscrição na dívida ativa como um procedimento interno, não há qualquer disposição no artigo 2º da LEF que faça tal reserva e, mesmo que houvesse, não estaria isento do mandamento constitucional de publicidade do

artigo 37 daCFRB (BRASIL, 1988). Assim, a luz da garantia do contraditório no processo administrativo, não parece concebível a ausência de notificação antes da constituição da CDA, uma vez que se configura verdadeira supressão da obrigação de noticiar e de informar que compõe o contraditório (NERY JR., 2013). Essa supressão agrava-se, ainda mais, devido ao status de título executivo extrajudicial da CDA, como será demonstrado a seguir.

3.2. - A Certidão de Dívida Ativa como título executivo extrajudicial

A formação do crédito tributário ocorre através de um processo administrativo. A primeira fase desse processo, até o lançamento do crédito, contempla a possibilidade do contraditório, uma vez que o crédito só se torna exigível após a notificação válida do contribuinte. No entanto, no momento crucial de inscrição na Dívida Ativa, e constituição da exequibilidade do crédito, não há mandamento legal para a notificação do contribuinte.

Ocorre que, uma vez realizada a inscrição na Dívida Ativa e consequente constituição da CDA, o Fisco estará de posse de um título executivo extrajudicial, podendo realizar a execução forçada do crédito através de processo judicial, nesse caso regulado pela Lei de Execução Fiscal e pelo Código de Processo Civil (BRASIL, 2015). A importância de uma formação bilateral do título executivo é elevada, uma vez que na tutela jurisdicional executiva há uma supressão parcial, nesse caso razoável e justificada, do princípio do contraditório. Isso porque processo de execução pressupõe um processo de cognição prévio (nos casos de execução do título judicial) ou uma formação justa do título extrajudicial. Assim, considerando que o processo de execução se guia, também, pelos princípios da realidade e da máxima utilidade da execução, há uma significativa redução dos meios de defesa do executado. Como dito, essa redução seria justificada por um título executivo justo, o que não ocorre nos casos de formação unilateral da CDA.

Os principais meios de defesa do executado são os embargos de execução e a exceção de pré-executividade. Os embargos de execução possuem uma ampla abrangência cognitiva, tratando-se de uma ação de conhecimento que será distribuída para o juiz prevento (WAMBIER;TALAMINI,2015) permitindo que se discuta todas as matérias elencadas no artigo 917, Código de Processo Civil - CPC. No entanto, de acordo com a disposição do artigo 919 do CPC, os embargos de execução não tem efeito suspensivo, ou seja, durante o julgamento o patrimônio do executado ainda estará sujeito às medidas executórias. O efeito

suspensivo somente pode ser concedido aos embargos no caso de preenchimento dos requisitos do §1º, artigo 919 do CPC, que inclui a garantia do juízo. Ou seja, nesse caso, mesmo que a CDA que está servindo como um fundamento para a execução possua vícios, que não puderam ser alegados pela falta de ciência do contribuinte na sua formação, ele ainda sim pode ser alvo de medidas executivas caso não garanta o juízo.

O segundo meio de defesa do executado é a exceção de pré-executividade, que se trata de meio atípico, uma vez que não é regulado em lei, que tem hipótese de cabimento restrita às matérias cognoscíveis de ofício pelo magistrado. Trata-se de meio de defesa endoprocessual, não sendo necessária a garantia do juízo, mas também não havendo efeito suspensivo, por isso aplicando o que foi advertido sobre os embargos de execução. Nos casos de nulidade da CDA por vícios decorrentes da não notificação do contribuinte, a exceção de pré-executividade também seria meio apto para desconstituir o título executivo, uma vez que os pressupostos processuais executivos podem ser alegados nesse meio (WAMBIER, TALAMINI, 2015). No entanto, ocorre aqui mais uma restrição à defesa do contribuinte, uma vez que o presente meio não admite dilação probatória, conforme consolidado na súmula 393, Superior Tribunal de Justiça - STJ (BRASIL, 2009).

Dessa maneira, percebe-se que, devido à restrição dos meios de defesa na tutela jurisdicional executiva, uma vez que essa pressupõe um título executivo justo, deve-se garantir meios para que o contribuinte participe da constituição da CDA e possa, juntamente com a Administração, aferir a certeza, liquidez e legalidade do crédito tributário a ser inscrito na dívida ativa.

3.3. - A inscrição dos sócios na Certidão de Dívida Ativa e o artigo 135 do Código Tributário Nacional

Das situações em que a falta de notificação prévia à constituição da CDA promovem títulos executivos injustos, uma se destaca pela frequência em que é realizada pela Fazenda Pública e pela permissividade da prática pelos tribunais (AGOSTINI, 2008). A situação é a inclusão dos nomes dos sócios de sociedades empresárias constituídas sob o regime da responsabilidade limitada já no termo de inscrição na dívida ativa, tornando-os corresponsáveis pelo crédito tributário, sem aferir devidamente a presença dos requisitos do artigo 135 do CTN, que dispõe sobre as hipóteses de redirecionamento da lide. Tal situação se

agrava pelo entendimento firmado pelo STJ de que a simples inclusão do nome do sócio na CDA implica em inversão do ônus da prova, devendo o sócio provar que a sua inclusão foi injusta. Ocorre que esse ônus *probandi* deve ser exercido, via de regra, por exceção de pré-executividade que, como foi exposto, não permite a dilação probatória.

O CTN dispõe que os atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, estatuto ou contrato social torna os diretores, representantes e sócios pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários da pessoa jurídica (artigo 135 do CTN). Assim, a sujeição do sócio ao crédito não decorre do fato gerador do tributo, mas sim de um requisito legal que deve ser aferido pelo Fisco, normalmente decorrendo da violação de uma obrigação (PAULSEN, 2011) ou do abuso de poder. No caso das sociedades de responsabilidade limitada, tem-se que essas são dotadas de autonomia patrimonial. Ou seja, o patrimônio daquele ente jurídico não se confunde com o patrimônio de seus sócios. Esse instituto do Direito Civil e Empresarial se apresenta como fundamental para o desenvolvimento de atividades econômicas, uma vez que permite àquele que assume o risco do empreendimento uma intangibilidade do seu patrimônio pessoal. O regime de responsabilidade limitada, no entanto, não é absoluto. Nos casos em que esse se apresenta como instrumento de abuso de poder e violação do direito de terceiros, permite-se a suspensão temporária da autonomia patrimonial, atingindo o patrimônio dos sócios, no que se chamou de descon sideração da personalidade jurídica.

A descon sideração da personalidade jurídica ocorre em diversas searas do ordenamento jurídico, como no Direito Civil, Trabalhista, Ambiental e outros. No entanto, deve ser encarada como uma exceção à responsabilidade limitada, sob pena de desvirtuamento do instituto. Assim, é necessária uma rígida análise dos requisitos legais que resultarão na descon sideração. No âmbito do Direito Tributário, apesar de se verificar a supressão eventual da autonomia patrimonial, não ocorre a descon sideração da personalidade jurídica, como poderia se alegar. Isso porque em matéria tributária se estabelece a responsabilidade solidária do sócio, caso se verifique os requisitos do artigo 135 do CTN, ou seja, de forma subsidiária. Dessa maneira, há que se proceder com o mesmo rigor técnico de aplicação de uma descon sideração da pessoa jurídica para a averiguação das condições de solidariedade tributária.

No caso em tela, tem-se que, no âmbito da execução fiscal que se lastreia em uma CDA na qual os nomes dos sócios estão incluídos, não ocorre propriamente uma

desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que aqueles que constam no título executivo são coobrigados pelo crédito. Assim, os devedores que constam no título executivo são legitimados passivos para sofrerem a execução judicial, conforme o artigo 779, inciso I do CPC. Dessa maneira, percebe-se que o momento em que se suprimiu a autonomia patrimonial, sujeitando o patrimônio dos sócios à tutela executiva, declarando a responsabilidade solidária dos sócios, foi o momento de constituição da CDA. Logo, ocorreu em âmbito administrativo e não judicial. A prática citada demonstra como a falta de notificação pode resultar na constituição de um título executivo injusto, resultando em uma sujeição patrimonial indevida do sócio, que no processo de execução terá seus meios de prova restringidos. O momento devido para a defesa do sócio, alegando a falta de requisitos legais para a responsabilidade solidária seria no procedimento de inscrição na dívida ativa, no qual ele não participa. Importante destacar que, no novo Código de Processo Civil, o legislador instituiu um incidente processual para que o “levantamento do véu” da autonomia patrimonial ocorra de forma devida e que há parte da doutrina que advoga que esse mesmo incidente seja aplicado no âmbito da execução fiscal (DUARTE; BONFIM; MURAYAMA, 2016)

Ressalta-se ainda que o simples inadimplemento do crédito tributário não pode ser considerado como fundamento para a responsabilidade tributária do sócio, segundo entendimento firmado na Súmula 430, STJ (BRASIL, 2014).

Assim, apesar do STJ não permitir a presunção da violação de deveres ou de abuso do poder pela simples mora, o mesmo órgão inverte o ônus da prova da nulidade da CDA, sendo que seria a Administração responsável por fundamentar a decisão que suprime a autonomia patrimonial da pessoa jurídica que integra o polo passivo da responsabilidade tributária. A ausência de uma fundamentação na decisão administrativa que incluiu o sócio na CDA constitui outro óbice ao exercício do contraditório, uma vez que o impugnante precisa ter ciência dos fundamentos utilizados na decisão para, então, impugna-los.

Dessa maneira, percebe-se que não só a ausência de dispositivos legais que obriguem à Fazenda Pública a realizar a notificação do sujeito que será incluído na CDA, mas também os entendimentos firmados em âmbito pretoriano constituem óbices à realização do devido processo legal.

4 – Fundamentos para a notificação prévia à constituição da certidão de dívida ativa

Nos itens anteriores, procurou-se demonstrar que a ausência da notificação no procedimento de inscrição do contribuinte na CDA demonstrar uma incompatibilidade com o mandamento constitucional do devido processo legal e do princípio do contraditório no processo administrativo. No entanto, nas disposições legais sobre o procedimento administrativo fiscal não se encontram dispositivos que ordenem, expressamente, a realização de tal notificação. Diante desse cenário, é necessário explicitar sob quais fundamentos essa etapa do procedimento administrativo será consolidado.

4.1. A Regra da Juridicidade

Primeiramente, é necessário relembrar o artigo 2º §3º da LEF, que dispõe que a inscrição na Dívida Ativa constitui ato de controle de legalidade. Ocorre que o próprio princípio da legalidade dos atos administrativos necessita de uma releitura diante da ordem constitucional. Por meio da constitucionalização do Direito Administrativo, o princípio da legalidade cede lugar à regra³ da juridicidade. Isso porque a atividade administrativa não está vinculada somente às normas legais, mas sim a todo o ordenamento jurídico, principalmente nas normas constitucionais. Assim, segundo o paradigma da juridicidade administrativa, permite-se que o ato administrativo busque fundamento diretamente em normas constitucionais, mesmo na ausência de disposições legais, constituindo um ato administrativo *praeter legem*, ou seja, além da lei (BINEMBOJM, 2007). Dessa maneira, apesar da ausência de normas legais que obriguem a notificação prévia à constituição da CDA, os dispositivos constitucionais que garantem o devido processo legal e o contraditório servirão de fundamento para o controle de legalidade do artigo 2º da LEF, que na verdade será um controle de juridicidade.

³ Apesar de ser comum encontrar referências ao princípio da juridicidade, considerando a teoria dos princípios de Alexy (2002) na qual esses seriam mandamentos de otimização *prima facie*, cuja aplicação depende das circunstâncias fáticas e jurídicas de cada caso, enquanto as regras seriam mandamentos definitivos, aplicadas de modo *all-or-nothing*. Assim, considerando que a observância da conformidade da atuação estatal com o ordenamento jurídico é um mandamento definitivo, há que se falar em regra da juridicidade. Quanto à legalidade, essa assume o caráter de princípio, uma vez que a atuação administrativa deve seguir as normas legais na maior medida possível, mas caso observe que, no caso concreto, a aplicação da norma violaria flagrantemente uma norma constitucional, poderia o Administrador, fundamentadamente, afastar a incidência daquela lei. Nesse caso, o ônus argumentativo pertence ao Administrador, uma vez que esse busca afastar o juízo de proporcionalidade já realizado pelo Legislador abstratamente.

No sentido de observância da constitucionalidade e não apenas da legalidade na constituição do crédito tributário, encontra-se, ainda que de maneira esparsa, entendimento similar no Supremo Tribunal Federal, como o expresso no acórdão de Recurso Extraordinário nº 608426 – Paraná:

Em relação ao art. 5º, LV da Constituição, observo que os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. (BRASIL, 2011)

4.2. - O princípio da cooperação processual

Existe ainda outro fundamento que sustenta o resultado do trabalho, que refere-se a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil. O artigo 15 do CPC permite, expressamente, a aplicação subsidiária e supletiva das disposições daquele diploma no processo administrativo. Ou seja, na ausência de disposições legais no processo administrativo é permitida a aplicação de dispositivos do CPC. Nesse sentido, há no CPC, em seu artigo 6º a obrigação das partes de cooperarem entre si para a obtenção de uma decisão justa, o princípio da cooperação⁴.

O princípio da cooperação processual implica em uma postura de colaboração entre todos os sujeitos processuais por meio de comportamentos que se desdobram desse mandato de otimização, mesmo que não estejam expressamente positivados em outras normas (PINHO; ALVES, 2013). Apesar de parte da doutrina defender que os deveres de colaboração não se impõem às partes, uma vez que essas seriam movidas por motivos egoísticos, mas somente ao juiz (MITIDIERO, 2012), há que se recordar que no procedimento administrativo fiscal, a Administração assume o papel de intérprete e de órgão decisório e, assim, estando sob a incidência do dever de cooperação. Ressalta-se, ainda, que, ao contrário das partes num processo judicial, a Administração não pode mover-se por motivos egoísticos, mas sim pelo cumprimento do interesse público, que inclui a persecução de decisões administrativas justas.

⁴ Novamente utiliza-se a distinção de princípios e regras de Alexy (2002). Considerando que a cooperação não pode ser aplicada de maneira tudo-ou-nada, mas sim de acordo com as circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto, conclui-se que trata-se de um princípio e não uma regra.

Dessa maneira, a aplicação subsidiária desse dispositivo ao processo administrativo implica na postura de cooperação da Fazenda Pública em relação ao contribuinte, devendo notificá-lo dos atos processuais realizados e possibilitando a ele o exercício do contraditório.

4.3. Possibilidade de aferir o devido processo legal casuisticamente

Deve-se ressaltar que os fundamentos trazidos permitem uma verificação da inocorrência do devido processo legal e a possibilidade de sanar tal vício no caso concreto. Essa ressalva é necessária uma vez que há jurisprudência no sentido de que a intimação feita no momento do lançamento tributário, ou da lavratura do auto de infração seria suficiente para convocar o contribuinte para o procedimento administrativo fiscal em sua integralidade (PAULSEN, 2010;2011).

O entendimento parece acertado nos casos em que há uma efetiva participação do contribuinte do procedimento administrativo fiscal, possibilitando a ele o direito de participação na decisão final a ser proferida. No entanto, nos casos em que o contribuinte não se fez presente no processo, diante da postura de cooperação e da busca da Administração pela realização dos princípios constitucionais, parece ser adequada a postura da Fazenda Pública de proceder com uma nova notificação, antes de constituir a CDA. No que tange aos casos em que não se verifica a mera liquidez e certeza do crédito, mas também a existência de responsabilidade solidária dos sócios, que possivelmente não tiveram oportunidade de se manifestar no processo, a notificação parece indispensável à luz dos fundamentos trazidos.

5 - Conclusão

O trabalho procurou contribuir para a construção de um procedimento administrativo fiscal que garanta, de forma efetiva, o exercício do contraditório por parte do contribuinte na ocasião de formação da CDA, uma vez que essa será o título executivo extrajudicial que possibilitará um processo de execução fiscal.

Para tal, utilizou-se o marco teórico do Pós-positivismo, valendo-se da teoria da eficácia direta das normas constitucionais de forma a evidenciar que o princípio do contraditório, devido a seu caráter de garantia fundamental, irradia-se por todos os procedimentos, inclusive o de formação da CDA.

Assim, explicitou-se que o Sistema Tributário Nacional é expressamente aberto no que tange às garantias do contribuinte, justificando a inclusão do devido processo legal como limitação do poder de tributar.

Em seguida, foram expostas as consequências da utilização da CDA como título executivo, como a sujeição patrimonial do contribuinte à medidas executivas e restrição dos meios de impugnação do título pelas disposições do CPC.

De forma a evidenciar casos em que a formação unilateral mostra-se ainda mais crítica, abordou-se a questão da inclusão dos nomes dos sócios na CDA como corresponsáveis, sem que esses sejam chamados a impugnar a aferição dos requisitos do artigo 135 do CTN, que dispõe sobre a corresponsabilidade dos sócios de sociedade limitada.

Por fim, buscou-se fundamentos legais e doutrinários (jurisprudenciais) para a mudança no procedimento administrativo fiscal, elencando a regra da juridicidade, que vincula toda a atuação administrativa e o princípio da cooperação entre as partes, que se aplica de forma subsidiária ao processo administrativo.

Referências

AGOSTINI, Daniel. Da Inconstitucionalidade E Ilegalidade Da Inclusão Apriorística Dos Sócios No Executivo Fiscal. **Revista Virtual Da AGU**. Ano VIII nº 83, dezembro de 2008. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/noticia/n-83-dez-2008>> . Acesso em: 13. out. 2016.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

AVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. **Revista Diálogo Jurídico**. Ano I, vol. 7. Salvador, out. 2001. p. 1 – 30.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional n. 53. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BAPTISTA, Patrícia. **Transformações do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Contemporâneo**. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

BINEMBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo- Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008

_____. A constitucionalização do Direito Administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**. n. 13, mar/abr/maio, 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-13-MAR%C7O-2007-GUSTAVO-BINENBOJM.PDF>> . Acesso em: 13 de out. 2016. p. 1 -44.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 03 de Outubro de 1988**. 34.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Código Tributário Nacional**: Lei n o 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 out. 2016.

_____. **DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm> . Acesso em: 10 out. 2016.

_____. **Código de Processo Civil**: Lei 13.105 de 16 de Março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm> . Acesso em: 11 out. 2016.

_____. **Lei de Execução Fiscal**: Lei 6.830 de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm> . Acesso em 11 de outubro de 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 608426 – Paraná**. Data de julgamento: 28 fev. 2011. Data de Publicação: 3 mar. 2011. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18320154/recurso-extraordinario-re-608426-pr-stf>>. Acesso em 26 out. 2016.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Nacional**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DA SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1998.

DE CAMPOS, Diogo Leite. **A Cidadania Tributária: De Sujeito Passivo A Sujeito Ativo**. in: GANDRA, Ives; CASTILHO, Ricardo (org.) **Direito Tributário e Direitos Fundamentais**: limitações ao poder de tributar. São Paulo: Elsevier, 2012. p. 75 – 91.

DUARTE, Fernanda ; BONFIM, Gilson ; MURAYAMA, Janssen (org.). **A LEF e o Novo CPC: Reflexões e Tendências**. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2016.

DWORKIN, Ronald. **Levando Os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

GANDRA, Ives; CASTILHO, Ricardo (org.) **Direito Tributário e Direitos Fundamentais: limitações ao poder de tributar.** São Paulo: Elsevier, 2012.

HESSE, Konrad. **A Força normativa da Constituição.** Tradução de Gilmar Ferreira Mendes, Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1991

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo.** 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014

MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MITIDIERO, Daniel. Processo Justo, Colaboração e Ônus da Prova. **Revista do Tribunal Superior do Trabalho.** vol. 78 n° 1, jan/mar. 2012. p. 67 -77.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do Processo Na Constituição Federal: Processo Civil, Penal e Administrativo.** 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da doutrina e jurisprudência.** 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

_____. **Curso de Direito Tributário Completo.** 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PINHO, Humberto Theodoro Dalla Bernardina de; ALVES, Tatiana Machado. A Cooperação e a Principiologia no Processo Civil Brasileiro. Uma proposta de Sistematização. **Revista Eletrônica de Direito Processual- REDP.** vol. XII, n. 12, 2013. p. 289 – 315.

SARMENTO, Daniel. Sumpremacia do interesse público? As colisões entre direitos fundamentais e interesses da coletividade. in DE ARAGÃO, Alexandre Santos; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). **Direito Administrativo e seus novos paradigmas.** Belo Horizonte: Forum, 2012. p. 134 – 169.

SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Claudio Pereira. **Direito Constitucional: Teoria, História e Métodos de Trabalho.** Belo Horizonte: Fórum, 2012.

ROSA DE MELLO, Elizabete. **Direito Fundamental a uma Tributação Justa.** São Paulo: Atlas, 2013.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal.** 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

GALIL, G. C.. *O Direito ao Contraditório e a Formação Unilateral da Certidão de Dívida Ativa*

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

