



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

DANIEL HENRIQUE FÉLIX DE LIMA

**ANÁLISE DA AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DO CORRESPONSÁVEL
TRIBUTÁRIO, NO PROCESSO ADMINISTRATIVO E SEUS EFEITOS NA
NULIDADE PROCESSUAL: ESTUDO A PARTIR DE UMA DECISÃO LIMINAR.**

**JOÃO PESSOA
2025**

DANIEL HENRIQUE FÉLIX DE LIMA

**ANÁLISE DA AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DO CORRESPONSÁVEL
TRIBUTÁRIO, NO PROCESSO ADMINISTRATIVO E SEUS EFEITOS NA
NULIDADE PROCESSUAL: ESTUDO A PARTIR DE UMA DECISÃO LIMINAR**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito de João Pessoa do Centro de
Ciências Jurídicas da Universidade
Federal da Paraíba como requisito parcial
à obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Orientador: Dr. João Cláudio Carneiro de
Carvalho

**JOÃO PESSOA
2025**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

L732a Lima, Daniel Henrique Felix de.

Análise da ausência de notificação do corresponsável tributário, no processo administrativo e seus efeitos na nulidade processual: estudo a partir de uma decisão liminar / Daniel Henrique Felix de Lima. - João Pessoa, 2025.

60 f.

Orientação: Dr João Cláudio Carneiro de Carvalho.
TCC (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Ampla defesa. 2. Contraditório. 3. Qualificação.
4. Direito tributário. 5. Processo administrativo. I.
Carvalho, Dr João Cláudio Carneiro de. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

DANIEL HENRIQUE FÉLIX DE LIMA

**ANÁLISE DA AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DO CORRESPONSÁVEL
TRIBUTÁRIO, NO PROCESSO ADMINISTRATIVO E SEUS EFEITOS NA
NULIDADE PROCESSUAL: ESTUDO A PARTIR DE UMA DECISÃO LIMINAR**

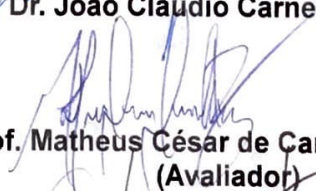
Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito de João Pessoa do Centro de
Ciências Jurídicas da Universidade
Federal da Paraíba como requisito parcial
à obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

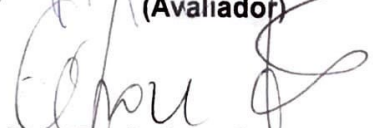
Orientador: Dr. João Cláudio Carneiro de
Carvalho

DATA DA APROVAÇÃO: 11 DE ABRIL DE 2025

BANCA EXAMINADORA:


Prof. Dr. João Cláudio Carneiro de Carvalho


Prof. Matheus César de Carvalho Pontes
(Avaliador)


Prof. Dr. Geilson Salomão Leite
(Avaliador)

Dedico este trabalho à minha mãe, que foi e
continua sendo meu maior suporte. Sem ela,
não teria chegado até aqui.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de externar meus sinceros agradecimentos ao escritório Cabral Associados, na pessoa de Eduardo Cabral e Gustavo Cabral, que me possibilitaram conhecer o direito de uma forma prática e direcionada.

Somado a isso, foi nas dependências do escritório que me encontrei como estudante de direito. Por isso, deixo aqui meus singelos agradecimentos.

RESUMO

Este trabalho analisa a nulidade do processo administrativo tributário diante da ausência de notificação do corresponsável tributário, sob a ótica das garantias constitucionais previstas no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal de 1988. A pesquisa tem como base um caso concreto em que a decisão liminar proferida em primeira instância e confirmada em segunda instância reconheceu a irregularidade da autuação fiscal, uma vez que o fisco notificou apenas a pessoa jurídica, sem estender a intimação aos sócios administradores, configurando cerceamento de defesa. A ausência de notificação comprometeu o princípio da ampla defesa e do contraditório, tornando questionável a validade do lançamento tributário. A pesquisa utilizou o método indutivo, partindo da análise do caso concreto para compreender seus reflexos gerais na administração tributária. Foi constatado que a legislação exige a identificação e qualificação de todos os sujeitos passivos, conforme os artigos 142 do CTN e 40 da Lei Estadual 10.094/2013, além da necessidade de prova concreta quanto à responsabilidade do sócio administrador, nos termos do artigo 135 do CTN. A decisão judicial reforçou que não cabe ao fisco presumir a responsabilidade dos sócios, sendo imprescindível a apresentação de elementos que comprovem a existência de atos com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto. Além disso, a omissão na intimação dos corresponsáveis compromete a legalidade do procedimento e inviabiliza a exigibilidade do crédito tributário. O estudo demonstrou que a atuação da defesa focou na nulidade do auto de infração por descumprimento de garantias constitucionais, sem adentrar o mérito sobre eventuais infrações do administrador. Conclui-se que o fisco deve observar os princípios da segurança jurídica e da legalidade, garantindo o direito à defesa dos envolvidos, sob pena de nulidade do lançamento tributário e impossibilidade de exigência do crédito fiscal.

Palavras-chave: ampla defesa; contraditório; e qualificação.

ABSTRACT

This paper analyzes the nullity of the tax administrative process due to the lack of notification of the co-responsible taxpayer, from the perspective of the constitutional guarantees provided for in article 5, items LIV and LV, of the Federal Constitution of 1988. The research is based on a specific case in which the preliminary decision issued in the first instance and confirmed in the second instance recognized the irregularity of the tax assessment, since the tax authorities notified only the legal entity, without extending the summons to the managing partners, configuring a restriction of defense. The lack of notification compromised the principle of full defense and adversarial proceedings, making the validity of the tax assessment questionable. The research used the inductive method, starting from the analysis of the specific case to understand its general impact on tax administration. It was found that the legislation requires the identification and qualification of all taxpayers, in accordance with articles 142 of the CTN and 40 of State Law 10.094/2013, in addition to the need for concrete evidence regarding the liability of the managing partner, in accordance with article 135 of the CTN. The court decision reinforced that the tax authorities cannot presume the liability of the partners, and that it is essential to present evidence that proves the existence of acts involving excessive powers, violation of the law, the articles of association or the bylaws. In addition, the failure to notify the jointly responsible parties compromises the legality of the procedure and makes it impossible to collect the tax credit. The study demonstrated that the defense's actions focused on the nullity of the infraction notice due to non-compliance with constitutional guarantees, without addressing the merits of any violations by the administrator. It is concluded that the tax authorities must observe the principles of legal certainty and legality, guaranteeing the right to defense of those involved, under penalty of nullity of the tax assessment and impossibility of demanding tax credit.

.

Keywords: broad defense; adversarial system; and qualification

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	9
2. CAPÍTULO PRIMEIRO - CONSTRUÇÃO DO CORPUS DE PESQUISA: CONTEXTO PROCESSUAL PARA ANÁLISE DE CASO.....	13
2.1 OS FATOS DO CASO A PARTIR DA PETIÇÃO INICIAL.....	13
2.2 ELEMENTOS OBJETIVOS DA DECISÃO LIMINAR.....	15
2.3 ARGUMENTOS DA PROCURADORIA EM SEDE RECURSAL.....	19
2.4 DECISÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA RATIFICANDO A DECISÃO LIMINAR: aspectos objetivos.....	21
3 CAPÍTULO SEGUNDO - ANÁLISE DOS OBJETOS DE PESQUISA E DAS NULIDADES PROCESSUAIS.....	23
3.1 AMPLA DEFESA, CONTRADITÓRIO E A NOTIFICAÇÃO ENQUANTO COROLÁRIOS CONSTITUCIONAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO.....	23
3.2 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL... 27	
3.3 ENTENDIMENTO SOBRE SUJEITO PASSIVO.....	31
3.4 FORMAS DE RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA COM BASE NO ART.135 DO CTN.....	32
4 CAPÍTULO TERCEIRO - A IMPORTÂNCIA DA PROVA PARA MATERIALIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	37
4.1 NECESSIDADE DA PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	39
4.2 ÔNUS DA PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	43
4.3 SISTEMA E CLASSIFICAÇÃO DAS PROVAS.....	47
4.4 TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA, RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E PESSOAL.....	48
5 - CAPÍTULO QUARTO - CONCLUSÕES.....	51
REFERÊNCIAS.....	53

1 INTRODUÇÃO

Esta pesquisa tem como objetivo analisar a ausência de notificação do corresponsável tributário no processo administrativo e a consequente declaração de nulidade processual, à luz do descumprimento de garantias constitucionais previstas no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Nesse contexto, a violação dessas garantias pode resultar em nulidades processuais, que serão examinadas por meio da análise de uma decisão liminar proferida em primeira instância e sua manutenção em segunda instância no processo de número 0803090-63.2024.8.15.2001.

Ao longo deste trabalho, serão abordadas as falhas identificadas no processo administrativo, que permitiram ao Poder Judiciário constatar a probabilidade do direito, concedendo a tutela antecipada, capaz de suspender a exigibilidade do crédito tributário constituído por meio da lavratura do auto de infração de nº 93300008.09.00000379/2023-90, com base no artigo 151, inciso V, do Código Tributário Nacional.

Diante disso, um dos pontos importantes a ser discutido e aprofundado, refere-se à decisão judicial que explicitamente constatou que o órgão autuador apenas intimou/notificou a pessoa jurídica (contribuinte), sem intimar/notificar os sócios administradores, configurando cerceamento de defesa e violação da segurança jurídica. Essa situação também infringiu o princípio da legalidade, conforme prevê a Constituição Federal (CRFB/88) e a Lei 10.094/2013.

Segurança jurídica e legalidade são conceitos indissociáveis que proporcionam a previsibilidade e a estabilidade às relações jurídicas, evitando surpresas para as partes envolvidas. Em resumo, esses princípios buscam garantir que processos administrativos e judiciais assim como as decisões deles decorrentes, sejam fundamentadas em normas claras e previsíveis, permitindo que os cidadãos possam planejar suas ações com confiança no sistema legal.

Nessa perspectiva, a verificação pelo fisco de possíveis práticas de atos ilícitos deve ser aferida, e não apenas presumida. Naquelas situações em que o fisco verifica uma possível infração tributária pelo contribuinte, não se pode presumir automaticamente a responsabilidade dos sócios e administradores. É necessário

aferir a responsabilidade de cada possível envolvido, e uma dessas etapas é intimar não apenas a pessoa jurídica, mas também às pessoas naturais com poderes de gestão e mando, permitindo-lhes a apresentação de defesa.

Desse modo, a pesquisa será conduzida por meio do método indutivo, partindo de um caso específico para se chegar a conclusões gerais, aplicáveis a outras situações semelhantes. O objetivo principal é analisar a decisão em questão, compreendendo os institutos jurídicos envolvidos, a estratégia utilizada pelos advogados e como ela foi acolhida pelo Judiciário para determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário oriundo do AI nº 93300008.09.00000379/2023-90, vinculado ao PAT nº 0730132023-0, assegurando a legalidade.

Nessa perspectiva, este trabalho não se limita a demonstrar que a ausência de notificação/intimação no processo administrativo gera nulidades, mas também busca promover um diálogo construtivo entre o contribuinte e o fisco. É essencial que o órgão fiscalizador compreenda a necessidade de notificar ou intimar todas as partes envolvidas, ou seja, tanto a pessoa jurídica quanto os sócios e administradores (pessoa física).

Nesse contexto, para atingir os objetivos do trabalho, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

1. Demonstrar a nulidade absoluta do lançamento tributário devido à ausência de notificação e qualificação dos co-responsáveis tributários, conforme os artigos 142 do CTN e 40 da Lei Estadual 10.094/2013.
2. Identificar quem é, de fato, o sujeito passivo da obrigação tributária, levando em consideração a necessidade de qualificação e a aferição de sua responsabilidade, conforme os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e Maria Rita Ferragut.
3. Esclarecer a responsabilidade pessoal dos diretores quando praticam atos que extrapolam seus poderes ou infringem a lei, o contrato social ou os estatutos, com base no artigo 135 do CTN.

Tendo como base a análise da legislação e da doutrina mencionada, é evidente a necessidade de qualificação e aferição da responsabilidade tributária. Para isso, é imprescindível a citação e qualificação pessoal do sujeito passivo, seja ele contribuinte ou responsável. A garantia da oportunidade de defesa é um direito

constitucional, contudo no caso em estudo, a falta de citação e qualificação impossibilitou a defesa, configurando cerceamento de um direito fundamental.

Além disso, conforme os artigos 43 e 44 da Lei 10.094/2013, é dever da autoridade fiscal identificar todos os sujeitos passivos, incluindo os responsáveis tributários, sejam solidários ou não. O fisco deve seguir essas determinações legais, garantindo o direito de defesa dos envolvidos, o que não é uma opção, mas uma obrigação.

Além do mais, o fisco deve observar três princípios fundamentais: o dever de investigação, o princípio da oficialidade e o princípio da inquisitorialidade. A combinação desses princípios não gera arbitrariedade, ao contrário, confere ao fisco o poder de tributar, instituir e exigir tributos. No entanto, a falha em seguir as determinações legais, como garantir a oportunidade de defesa, configura arbitrariedade.

Desse modo, no sistema de pesos e contrapesos da fiscalização tributária, deve prevalecer o equilíbrio entre os princípios da segurança jurídica, legalidade e inquisitorialidade.

Nessa esteira, a metodologia adotada neste trabalho será qualitativa e indutiva, aplicada a um caso prático que evidencia uma problemática significativa no processo administrativo tributário paraibano, no qual os co-responsáveis não tiveram a oportunidade de apresentar defesa administrativa.

Além disso, a pesquisa terá como principais fontes as informações e documentos extraídos do processo de nº 0803090-63.2024.8.15.2001, incluindo as decisões de 1º e 2º grau, as legislações pertinentes, jurisprudências, súmulas e doutrinas relevantes para o tema.

A estrutura do trabalho será a seguinte: uma introdução sobre a ausência de notificação do corresponsável tributário e a declaração de nulidade processual, seguida pela apresentação das implicações práticas, com foco na decisão do caso da 6ª Vara da Fazenda Pública da Paraíba e suas consequências. Em seguida, serão aprofundados os conceitos e institutos relacionados, bem como apresentadas jurisprudências favoráveis à notificação e qualificação no processo administrativo, finalizando com a conclusão.

A notificação e qualificação dos corresponsáveis tributários são requisitos legais previstos no artigo 142 do CTN. O lançamento tributário é uma atividade administrativa vinculada, com a finalidade de verificar a ocorrência do fato gerador

da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o valor devido, identificar o sujeito passivo e, se for o caso, aplicar as penalidades cabíveis.

A Lei Estadual 10.094/2013 (LPAT) também aborda essas questões no artigo 40, que descreve o Auto de Infração e sua finalidade de exigir o crédito tributário, identificar o autuado, descrever a infração e aplicar as penalidades cabíveis.

Dessa forma, o ponto central a ser abordado ao longo deste trabalho está diretamente relacionado à ausência de notificação do co-responsável tributário no processo administrativo. Diante disso, a pergunta que precisa ser respondida ao longo da presente pesquisa é se a falta dessa intimação acarreta implicações, ocasionando cerceamento de defesa e violação de garantias constitucionais, infraconstitucionais ou ambas.

Sendo assim, é necessário fazer o seguinte questionamento: é possível que a autoridade administrativa tributária lavre um auto de infração referente a pessoa jurídica e, simultaneamente, emita uma representação fiscal para fins penais contra ex-sócio sem lhe notificar de forma prévia do lançamento, privando-o da oportunidade de exercer seu direito a ampla defesa e ao contraditório no processo administrativo tributário?

No presente trabalho, será demonstrado que a autoridade fiscal tem o poder dever de não apenas notificar todos os responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído em auto de infração, como também de qualificar as condutas dos mesmos, sob pena de nulidade do lançamento.

Por fim, esta pesquisa busca enriquecer o debate sobre a necessidade de respeitar as garantias constitucionais, que são conquistas essenciais, adquiridas ao longo dos anos, e que devem ser preservadas.

2. CAPÍTULO PRIMEIRO - CONSTRUÇÃO DO CORPUS DE PESQUISA: CONTEXTO PROCESSUAL PARA ANÁLISE DE CASO

A presente descrição tem o intuito de deixar o leitor ciente dos fatos, do entendimento do magistrado, tanto de primeiro grau, quanto de segundo grau e assim poder aprofundar os institutos nos capítulos seguintes, tendo o leitor entendimento da problemática existente.

2.1 OS FATOS DO CASO A PARTIR DA PETIÇÃO INICIAL

Foi lavrado um auto de infração contra a empresa UV ENERGIA SOLAR COMERCIO, SERVIÇOS E CONSTRUÇÕES LTDA, sob nº 93300008.09.00000379/2023-90. Durante o período fiscalizado no referido auto, o sócio administrador era o Sr. Wilson Augusto da Silva, sendo-lhe imputadas diversas práticas delitivas.

A fiscalização realizada pelo fisco abrange todas as competências dos exercícios de 2019 e 2020, período em que o Sr. Wilson Augusto, exerceu o cargo de sócio administrador da pessoa jurídica de direito privado. No entanto, em 24 de março de 2022, esse Sr. deixou de ser sócio, extinguindo qualquer vínculo com a administração da empresa.

Desse modo, a empresa foi devidamente notificada, mas o antigo sócio, por não integrar mais a sociedade, não tomou ciência da existência do auto de infração. Além do mais, a empresa, ficou inerte quanto à notificação, fazendo com que o crédito tributário se tornasse definitivo dando ensejo ao auto de infração mencionado.

Nesse sentido, a autoridade fiscal apesar de estar ciente da inércia da pessoa jurídica, deixou de qualificar e intimar o ex-sócio administrador da empresa, o qual retirou-se da sociedade em período anterior à autuação que ocorreu em março de 2023, porém era o responsável pela administração da pessoa jurídica nos períodos fiscalizados.

Diante dessa situação, ainda que não tenha sido qualificado no auto de infração, nem devidamente notificado, o ex-sócio foi incluído como alvo da representação fiscal para fins penais de nº 0730142023-4, a qual, de forma

questionável, indicou o ex-sócio como único SÓCIO/RESPONSÁVEL pela pessoa jurídica.

Inconformado por ter sido alvo de uma Representação Fiscal para fins penais relacionada a um crime contra a ordem tributária, sem ter recebido notificação administrativa que lhe permite se defender do auto de infração correspondente, o ex-sócio solicitou à PGE um pedido de controle de legalidade, exigindo o reconhecimento da nulidade do referido auto de infração.

Por meio do parecer de nº 1438/2023 - PGE/COPF/LRA, a PGE admitiu o pedido, porém decidiu pelo seu indeferimento, alegando que o nome do requerente não constava na Certidão da Dívida Ativa (CDA) como corresponsável tributário. Dessa forma, embora o Sr. Wilson, na condição de ex-sócio, não tenha responsabilidade tributária, ainda assim deve responder na esfera penal. Conforme argumentado no parecer:

Se os promoventes temem a acusação penal pelas saídas omitidas, devem impetrar o competente Habeas Corpus trancativo, ou ajuizar ação anulatória de débito fiscal para demonstrar que o fato gerador do imposto nunca ocorreu e, por conseguinte, provar a ausência de materialidade do crime de que estão sendo acusados; mas a mera pretensão de afastar a responsabilidade tributária pelo débito não só é inócua, porque são esferas independentes.

Em síntese, estamos diante de três relações jurídicas distintas e paralelas:

- Relação jurídica tributária propriamente dita, cujo sujeito passivo é a pessoa jurídica;
- Relação jurídica de responsabilidade tributária, cujo sujeito passivo são os atuais sócios da pessoa jurídica;
- Relação jurídica de responsabilidade penal, cujo sujeito passivo é o sócio de pessoa jurídica em cujo nome praticou as infrações.
- O requerente é parte apenas desta última relação jurídica, que deve ser discutida perante o Ministério Público Estadual, titular da ação penal pública. (PGE-PB, 2023, p. 5).

No entanto, o pedido de controle de legalidade fundamentava-se na nulidade do auto de infração, e não na Representação Fiscal Para Fins Penais. Ainda assim, após o encerramento da fase administrativa, tanto perante o FISCO ESTADUAL, quanto perante a PGE, o ex-sócio foi considerado como responsável tributário, sem que lhe fosse assegurado o direito de defesa na esfera administrativa.

Essa situação revela uma grave violação às garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório, uma vez que, ao imputar ao ex-sócio a prática de

crime contra a ordem tributária, a autoridade fiscal deveria ter qualificado sua conduta e notificado-o do auto de infração. A ausência de tal procedimento implica na nulidade de todo o processo administrativo tributário.

Por fim, foi requerida uma tutela de urgência, a qual foi concedida em primeira instância e confirmada no segundo grau, tendo em vista que o Estado da Paraíba interpôs um Agravo de Instrumento da decisão liminar.

2.2 ELEMENTOS OBJETIVOS DA DECISÃO LIMINAR

Inicialmente o magistrado se atentou para os fatos que pudessem assegurar a tutela de urgência requerida pelo ex-sócio. Com base no artigo 300 do Código de Processo Civil, “a tutela de urgência será concedida quando houver elementos que demonstrem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo”.

Dessa maneira, com base na interpretação do caput e do § 3º do artigo 300, bem como do artigo 303 do CPC, observa-se que o deferimento da tutela provisória requer o cumprimento de diretrizes, como: 1) a probabilidade do direito, entendida como a plausibilidade da alegação, em uma análise preliminar, com base nos elementos probatórios apresentados; 2) a existência do perigo de dano ou risco de comprometimento do resultado útil do processo, caso a decisão não seja deferida de forma imediata e 3) reversibilidade dos efeitos da decisão.

O magistrado identificou que naquele caso, o autor contesta o Auto de Infração nº 93300008.09.00000379/2023-90, que identificou uma infração tributária atribuída à empresa UV ENERGIA SOLAR COMERCIO, SERVICOS E CONSTRUCOES LTDA, na qual o antigo sócio ocupava o cargo de sócio administrador no período fiscalizado.

O magistrado identificou que o promovente requereu, principalmente, a nulidade do processo Administrativo Fiscal, alegando que não foi devidamente intimado para apresentar defesa, o que configura uma violação frontal ao artigo 44 da Lei Estadual nº 10.094/2013.

Diante disso, o magistrado de primeiro grau cita expressamente o teor do parágrafo único do artigo 44 da referida lei, para realçar o erro cometido pelo fisco ao deixar de cumprir sua obrigação em citar o responsável solidário, vejamos:

Art. 44. O sujeito passivo deverá ser cientificado da lavratura do Auto de Infração ou da Representação Fiscal, por uma das formas previstas no art. 46 desta Lei.

Parágrafo único. Na hipótese de constar nos autos responsável solidário, este também deverá ser cientificado da lavratura do Auto de Infração ou da Representação Fiscal.

No caso em questão, quando o magistrado analisou a documentação anexada à petição inicial, especialmente o processo administrativo tributário em sua integralidade, constatou que o Auto de Infração em análise identificava como Responsável(eis)/Interessado(s) a pessoa UV Energia Solar Comércio, Serviços e Construções jurídicas Ltda., além de ELIELTON APARECIDO DE PAULA e JONAS LAEDSON MARINHO DA SILVA SANTO, estes últimos indicados como sócios-administradores.

O juízo a quo constatou, que os autos evidenciam a expedição de notificação exclusivamente em nome da pessoa jurídica, enviada ao seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE). Diante da ausência de pagamento do débito tributário ou da apresentação de impugnação dentro do prazo estabelecido, foi lavrado termo de revelia, resultando na emissão da Certidão de Dívida Ativa n. 020004220232444, datada de 5 de julho de 2023, em desfavor da UV Energia Solar Comércio, Serviços e Construções Ltda., com inclusão de ELIELTON APARECIDO DE PAULA e JONAS LAEDSON MARINHO DA SILVA SANTO como co-responsáveis.

Diante das constatações, o juízo de primeiro grau verificou que, ao longo de todo o trâmite do processo administrativo tributário, nenhum dos sócios ou responsáveis pela empresa autuada recebeu notificação formal para exercer seu direito de defesa. Essa falha abrange tanto os sócios mencionados no Auto de Infração, configurando uma violação expressa ao artigo 44, parágrafo único, da Lei Estadual nº 10.094/2013, quanto o autor da presente demanda, que atuava como sócio-administrador no período analisado, conforme descrito nos fatos.

Além disso, o autor também é citado na Representação Fiscal para Fins Penais, como sócio/responsável pela empresa UV Energia Solar Comércio, Serviços e Construções Ltda., no entanto o magistrado compreende ser essa análise de competência de outro juízo.

Apesar disso, o Magistrado sustenta o seguinte entendimento: mesmo se tratando de instâncias de responsabilidade distintas, é inquestionável que o direito à

ampla defesa, garantido constitucionalmente a todos os cidadãos, deve ser respeitado em qualquer processo, seja judicial, administrativo ou fiscal. Assim, a ausência de notificação ou intimação de um sócio que, posteriormente, seja incluído como responsável no Auto de Infração caracteriza uma restrição indevida ao seu direito de defesa e afronta o princípio da ampla defesa.

Para ratificar seu posicionamento o juízo a quo citou dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, acerca dos direitos fundamentais:

Art. 5º [...]

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Nessa esteira, o art. 32 da Lei Estadual n. 10.094/2013 determina explicitamente que:

Art. 32. É garantida ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório na esfera administrativa, respeitada a observância dos prazos legais.

Além do mais, o entendimento jurisprudencial atesta a pretensão autoral, vejamos:

EMENTA AGRAVO DE INSTRUMENTO EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE FALECIMENTO DO SÓCIO NO CURSO DO PROCESSO SUBSTITUIÇÃO PROCESSUAL ESPÓLIO INCLUSÃO DOS SÓCIOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA ILEGITIMIDADE NÃO PARTICIPAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA RECURSO IMPROVIDO. 1. É sabido que, nos casos de óbito do executado no curso de uma ação executiva, o seu espólio responde pelo crédito tributário até que se conclua o inventário, ao qual, mesmo sem personalidade jurídica própria, a legislação lhe atribui capacidade processual, sendo representado em juízo pelo inventariante (art. 110, CPC/15).. 2. A jurisprudência prevê a possibilidade de o sócio figurar na CDA quando haja a dissolução irregular da sociedade, mas, como bem pontuou o agravado, desde que seja oportunizado o contraditório e a ampla defesa no procedimento administrativo fiscal. 3. Diante da ausência de intimação do sócio para apresentar defesa no procedimento administrativo fiscal, não é possível sua inclusão na CDA, nem na execução fiscal, sendo necessária sua exclusão do polo passivo. 4. Recurso improvido. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDA a Colenda Segunda Câmara Cível, na conformidade da ata da sessão, à unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do voto do relator. (TJES, Classe: Agravo de Instrumento, 024179004270, Relator : CARLOS SIMÕES FONSECA, Órgão julgador: SEGUNDA CÂMARA CÍVEL, Data de Julgamento: 23/04/2019, Data da Publicação no Diário: 02/05/2019). (TJES, 2019).

Nesse sentido, o Tribunal de Justiça da Paraíba também já adotou esse entendimento:

APELAÇÃO CÍVEL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO QUE DESRESPEITOU O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA COM RELAÇÃO AO SÓCIO CORRESPONSÁVEL. INVALIDADE DO ATO. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DOS TRIBUNAIS PÁTRIOS. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA. DESPROVIMENTO DO RECURSO. A atribuição de responsabilidade ao sócio de uma sociedade empresária ou de qualquer sujeito passivo deve obedecer às mesmas garantias constitucionais a serem observadas para a legítima cobrança de tributo, em especial o contraditório e a ampla defesa. Assim, para que seja legítima a cobrança judicial contra um determinado contribuinte, é necessário que tenha sido instaurado e concluído processo administrativo prévio para apurar o débito e as infrações relacionadas, possibilitando-lhe a oportunidade de se defender, inclusive nas instâncias recursais legalmente previstas. ADMINISTRATIVO, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL MOVIDA EM FACE DA PESSOA JURÍDICA E DOS SÓCIOS CONSTANTES NA CDA. NECESSIDADE DE PARTICIPAÇÃO DOS SÓCIOS EM ANTERIOR PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOCORRÊNCIA. ILEGITIMIDADE DA EMPRESA/SÓCIA. POSSIBILIDADE DE JUNTADA DE DOCUMENTOS EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1 - A pessoa jurídica que materializa o fato gerador da obrigação tributária é a responsável pelo pagamento do tributo. 2 - A responsabilidade dos sócios está restrita à às hipóteses previstas no art. 135 do CTN. 3 Segundo orientação do STJ, caso o nome dos sócios conste na CDA, cabe aos mesmos o ônus de provar que não agiram na forma do art. 135 do CTN. 4 – No entanto, para que o nome dos sócios figure na CDA é indispensável que tenham participado do Processo Administrativo Fiscal que deu origem à CDA objeto da Execução Fiscal, pois, caso contrário, a Administração Pública estaria, por ato unilateral, invertendo norma processual relativa ao ônus da prova. 5 - É possível a juntada de documentos na Exceção de Pré-executividade como forma de comprovar que o Processo Administrativo Fiscal tramitou com inobservância da garantia da ampla defesa e do contraditório em relação ao sócios da pessoa jurídica sem que isso configure dilação probatória. Precedentes. 6 - Como a Empresa/Agravante não participou do Processo Administrativo Fiscal, não poderia ter seu nome incluído na CDA, reputando-se, pois, como ilegítima para figurar, inicialmente, na Ação de Execução Fiscal. 7 - Recurso conhecido e provido. (TJES; AI 0034948-43.2013.8.08.0024; Primeira Câmara Cível; Rel. Des. Subst. Lyrio Regis de Souza Lyrio; Julg. 28/01/2014; DJES 06/02/2014). (TJPB - ACÓRDÃO/DECISÃO do Processo Nº 00010578320138150461, 1ª Câmara Especializada Cível, Relator DES JOSE RICARDO PORTO, j. em 14-05-2015). (PARAÍBA, 2014).

Sob essa ótica, o magistrado verifica ser incontestável que os sócios responsáveis possuem o direito fundamental de percorrer todas as etapas do procedimento fiscal, incluindo os recursos cabíveis, o que não ficou demonstrado nos autos.

Dessa maneira, o magistrado a quo verifica a inexistência de comprovação quanto à notificação ou intimação dos sócios para se manifestarem no

Processo Administrativo Tributário (PAT), o que reforça a plausibilidade do direito alegado pelo autor.

No entendimento do magistrado, esse fato evidencia a necessidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário que deu origem ao Auto de Infração e desencadeou a instauração de uma investigação criminal contra o autor. Tal providência mostra-se essencial para resguardar sua posição, especialmente diante das repercussões do processo fiscal na esfera penal.

Diante disso, o artigo 151, inciso V, do CTN, estabelece que:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

Já em relação ao periculum in mora resta claramente configurado, tendo em vista a continuidade das investigações na esfera penal, as quais podem acarretar prejuízos de difícil ou até irreparável reparação ao autor.

Diante do que foi exposto, o magistrado do juízo a quo, entende que a medida de urgência solicitada não implica em irreversibilidade, uma vez que, caso o auto de infração seja considerado regular ao longo do trâmite da presente ação, o Fisco poderá recuperar seu crédito no momento adequado e responsabilizar penalmente os envolvidos, conforme o devido processo.

Sendo assim, o juízo a quo deferiu parcialmente o pedido de tutela antecipada, a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário decorrente do AI nº 93300008.09.00000379/2023-90, vinculado ao PAT nº 0730132023-0, até ulterior decisão.

Inconformado com a decisão liminar, o Estado da Paraíba interpôs um agravo de instrumento para tentar no segundo grau reverter a tutela concedida, vejamos se os argumentos levantados pelo agravante estão de acordo com as determinações legais e jurisprudenciais.

2.3 ARGUMENTOS DA PROCURADORIA EM SEDE RECURSAL

Passaremos a partir de agora a descrever os argumentos suscitados pelo Estado da Paraíba no agravo de instrumento, numa tentativa de desconstituir a

decisão concedida por meio da liminar, a qual suspendeu os efeitos do auto de infração.

O Ente exequente, por meio do agravo de instrumento, sustenta que a existência de ação penal atribuída ao agravado, mesmo sem sua intimação pessoal no âmbito do PAF, é justificável. Isso porque, conforme o princípio da culpabilidade no Direito Penal, um crime não pode ser atribuído a uma entidade fictícia, mas apenas a indivíduos responsáveis por suas ações

Além disso, argumenta que o ato ilícito foi praticado entre os anos de 2019 e 2020, período em que o agravado exerceu a função de sócio administrador da empresa, desvinculando-se da sociedade e da administração somente em 24 de março de 2022. Posteriormente, em 29 de março de 2022, reassumiu a posição de sócio administrador, permanecendo até sua retirada definitiva em 29 de agosto de 2022.

O agravante adiciona aos seus argumentos, ainda, que a responsabilidade deve ser atribuída às pessoas físicas que agiram em nome da pessoa jurídica para o cometimento do crime, estas devem responder na esfera adequada.

Além disso, sustenta que a ausência do nome do agravado na Certidão Da Dívida Ativa, não diminui ou extingue sua responsabilidade criminal, pelos atos praticados quando exerceu o cargo de sócio administrador da empresa nos anos de 2019 e 2020.

Ressalta, também, que o agravado faz parte apenas da relação jurídica que deve ser debatida perante o Ministério Público Estadual, titular da ação penal pública. Tendo em vista, a existência de três relações jurídicas existentes, sendo elas, relação jurídica tributária, relação jurídica de responsabilidade tributária e relação jurídica de responsabilidade penal, o agravado faz parte apenas da última, sendo as outras duas irrelevantes e por isso não foi citado para se defender.

Por fim, sustenta que o agravado não pode se valer do argumento de supostas irregularidades no processo administrativo para buscar a nulidade do auto de infração nº 93300008.09.00000379/2023-90, vinculado ao PAT nº 0730132023-0. Destaca que tal estratégia não pode servir como meio para livrá-lo de sua responsabilidade criminal pelos ilícitos cometidos durante o período em que exerceu a administração da empresa.

Como forma de pedidos, requereu a concessão de “efeito suspensivo ao recurso”. No mérito, pugnou pelo provimento recursal, para reformar a decisão combatida.

2.4 DECISÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA RATIFICANDO A DECISÃO LIMINAR: aspectos objetivos

Inicialmente, o Relator passa a tratar dos requisitos exigidos para que seja deferido ou indeferido o efeito suspensivo, ressaltando a necessidade de preenchimento simultâneo da possibilidade de ocorrência de um dano grave, de difícil ou impossível reparação e a probabilidade de sucesso do recurso.

Nesse contexto, o relator avalia os fatos do caso concreto e, fundamentado na racionalidade, ponderando os pontos negativos e positivos de sua decisão, avalia se os critérios para a concessão do efeito suspensivo ao agravo de instrumento estão preenchidos, decidindo, assim, pelo deferimento ou não do pedido.

Nesse sentido, o relator se aprofunda na necessidade da ocorrência de um dano grave, dizendo ele, ser fundamental observar que o legislador não exige para a suspensão da eficácia da decisão recorrida, a mera possibilidade de qualquer dano, mas sim um prejuízo significativo, capaz de comprometer de forma irreversível o direito do recorrente, caso não haja uma intervenção imediata do Estado-juiz.

Além do mais, o relator deixa claro em seu posicionamento que para a ocorrência do deferimento do efeito suspensivo requerido, é necessário uma combinação do risco de dano com a probabilidade de sucesso recursal que possibilita a suspensão da decisão *a quo*. A presença isolada de um desses elementos não justifica, por si só, a concessão do efeito suspensivo.

O relator complementa que, embora essa conjugação seja exigência legal, a força de um dos requisitos pode compensar a fragilidade do outro. Ou seja, se o risco de dano for extremamente elevado, ainda que a chance de obter o recurso seja menor, há uma tendência a evitar que o prejuízo se concretize. Em contrapartida, se o dano for irrelevante, mas a probabilidade de êxito recursal for altíssima, a concessão do efeito suspensivo se tornará mais viável.

Portanto, o relator passou a demonstrar que o agravo de instrumento interposto pelo recorrente foi baseado apenas na fumaça do bom direito, constatando-se a ausência do periculum in mora.

Nessa perspectiva, o magistrado do juízo a de quem, ao analisar os fatos e documentos, constatou que o recorrente não provou ou indicou um prejuízo construído pela decisão do juízo a quo. Desse modo, ele concluiu por meio de sua análise a inexistência de um dano de difícil ou impossível reparação, negando o efeito suspensivo requerido pelo recorrente.

Diante dessa situação, portanto, foi INDEFERIDO o pedido de efeito suspensivo ao recurso do Estado da Paraíba.

Sendo assim, indeferido o pedido de efeito suspensivo requerido pelo agravante, o relator passou a analisar o mérito propriamente dito.

Nesse ínterim, o relator aponta que o simples inadimplemento do contribuinte, não é suficiente para que ocorra a responsabilização do sócio pela dívida, devendo estar comprovado o abuso por parte do corresponsável tributário, ou seja, por parte do sócio administrador.

Além disso, o relator argumenta que, de acordo com a decisão impugnada e os documentos presentes nos autos originários, todas as notificações e atos praticados no âmbito do procedimento administrativo foram direcionados exclusivamente à pessoa jurídica, sem qualquer referência direta à pessoa física do sócio. Ainda assim, este foi incluído como corresponsável na CDA, em desacordo com o artigo 44 da Lei Estadual nº 10.094/2013, que regulamenta o Processo Administrativo Tributário da Paraíba.

Pautado nessa constatação e com base no artigo 5º, inciso LIV e LV, da Constituição Federal, o relator esclarece que o princípio do devido processo legal é formado com base na garantia do contraditório e da ampla defesa, tanto no processo administrativo, quanto no processo judicial e que no presente caso esse princípio não foi respeitado.

Diante dos fatos e fundamentos apontados, o magistrado do juízo a de quem, conclui, que ficou caracterizada a inobservância ao devido processo legal na esfera administrativa, não tendo fundamento para o Estado da Paraíba imputar ao Sr. Wilson obrigação tributária no que se refere ao Crédito constante da CDA.

Desse modo, portanto, o Tribunal de Justiça da Paraíba, negou provimento ao recurso de agravo de instrumento, mantendo a decisão do juízo a quo.

3 CAPÍTULO SEGUNDO - ANÁLISE DOS OBJETOS DE PESQUISA E DAS NULIDADES PROCESSUAIS

Após a introdução e a descrição dos fatos, passamos ao estudo dos institutos jurídicos, por meio dos quais se evidenciam as ilegalidades cometidas pelo fisco no seu processo investigatório, ou seja, no processo administrativo tributário paraibano.

3.1 AMPLA DEFESA, CONTRADITÓRIO E A NOTIFICAÇÃO ENQUANTO COROLÁRIOS CONSTITUCIONAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

A ampla defesa e o contraditório são direitos fundamentais previstos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 em seu art. 5º, inciso LV. De acordo com esse dispositivo, aos litigantes em processo judicial ou administrativo é assegurado o direito de defesa.

Nessa esteira, quando a administração pública deixa de cientificar/notificar o sócio administrador e depois lhe responsabiliza, fica configurado o cerceamento de defesa, tanto pela legislação citada, quanto pelos ensinamentos de Ferragut (2020), vejamos:

Os direitos à ampla defesa e ao contraditório são manifestações do devido processo legal, previsto no art. 5º inciso LV, da constituição. O contraditório tem íntima ligação com o princípio da legalidade das partes, e se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade de as partes reagirem aos atos que lhes forem desfavoráveis, ou seja, os litigantes têm direito de deduzir pretensões e defesas, em suma, direito de serem ouvidos paritariamente no processo em todos os seus termos. (FERRAGUT, 2020, p. 64 e 65).

Diante do que foi exposto e com base em Ferragut (2020), o sócio administrador, como parte integrante do processo, deve ser devidamente citado/notificado para poder colocar em prática as determinações constitucionais da ampla defesa e do contraditório, uma vez que a possibilidade de defesa está

frontalmente ligada ao princípio da segurança jurídica e da legalidade, o que não foi observado pelo fisco paraibano no processo administrativo, que ensejou o auto de infração em questão.

Sendo assim, a segurança jurídica é um dos princípios basilares da justiça, cujo objetivo é possibilitar previsibilidade e estabilidade dentre as relações jurídicas. Esse princípio deve estar sempre presente no objeto tributário, pois se encontra positivado na CRFB/88 tanto no preâmbulo quanto no caput do art. 5º, conforme podemos verificar:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

Estando intrinsecamente ligado à segurança jurídica temos a legalidade, “Por legalidade entende-se a garantia concedida aos cidadãos de que estes somente por lei poderão ser obrigados a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.” (MACHADO SEGUNDO, 2017, p., 21).

Além do mais, a CRFB/88 deixa claro no seu artigo 5º, Inc. II, a vinculatividade desse princípio, que também é um princípio diretor da administração pública, conforme disposto no caput do art. 37, da CRFB/88. Trata-se de um princípio basilar das relações tributárias, presente igualmente no artigo 150, Inciso I, da mesma Constituição, abaixo, confira a íntegra dos dispositivos mencionados:

Art. 5º. (...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

(...)

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Ainda em relação ao princípio da legalidade, há previsão infraconstitucional que o assegura, sendo explicitamente determinado pelo conceito de tributo previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Além disso, no âmbito estadual, de acordo com a lei do PAT nº 10.094/2013 em seu artigo 37, é determinado o percurso que a administração tributária deve seguir, para fazer valer seu poder/dever em fiscalizar.

Art. 37. Considerar-se-á iniciado o procedimento fiscal para apuração das infrações à legislação tributária:

I - com a lavratura do termo de início de fiscalização;

II - com a lavratura do termo de apreensão de mercadorias e documentos fiscais ou de intimação para sua apresentação;

III - com a lavratura de Auto de Infração ou de Representação Fiscal, inclusive na modalidade eletrônica;

IV - com qualquer outro ato escrito por auditor fiscal, próprio de sua atividade funcional específica, a partir de quando o fiscalizado for cientificado.

§ 1º O início do procedimento alcança todos aqueles que estejam diretamente envolvidos nas infrações porventura apuradas no decorrer da ação fiscal, somente abrangendo os atos que lhes forem anteriores.

§ 2º Quando houver indícios de infração, os bens ou mercadorias que estiverem envolvidos poderão ser retidos até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização, sendo o responsável cientificado da retenção e intimado a prestar as informações necessárias à identificação do sujeito passivo.

§ 3º Os trabalhos de fiscalização deverão ser concluídos nos prazos definidos em legislação.

§ 4º O início e o encerramento do trabalho de auditoria da fiscalização, na situação que dispuser a legislação, devem ser feitos por termo escrito, lavrado pelo próprio autuante.

§ 5º O Auto de Infração e a Representação Fiscal na modalidade eletrônica serão disciplinados por ato do titular da Secretaria de Estado da Receita.

§ 6º A peça base será encaminhada à repartição preparadora, juntamente com os termos e documentos que a instruírem e bem assim, as coisas apreendidas, no prazo de 03 (três) dias úteis, a contar da data da ciência do sujeito passivo ou da declaração de recusa.

§ 7º A administração tributária poderá utilizar procedimento de notificação prévia visando à autorregularização, na forma e prazos a serem regulamentados pelo Secretário de Estado da Receita, que não constituirá início de procedimento fiscal.

De acordo com Ferragut (2020), é nítido que existe um caminho a ser seguido pelo órgão fiscalizador, o qual não pode modificar as determinações constitucionais e infraconstitucionais existentes e criar novos caminhos, sob pena de estar infringindo a segurança jurídica e a legalidade.

Esse também é o entendimento dos Ministros integrantes da primeira turma do STJ, os quais prezam pelo prévio procedimento administrativo fiscal assegurando a regular observância do contraditório e da ampla defesa, determinando ainda, que não é um ato discricionário da fazenda, e sim, um dever do fisco seguir as determinações, observe:

É relevante à completa compreensão do tema mencionar que a inclusão na Certidão de Dívida Ativa do nome do sócio administrador a ser responsabilizado pelo pagamento do tributo inadimplido é condicionada a previsão legal da responsabilização e a prévio procedimento administrativo fiscal, no qual se apura a responsabilidade do gerente/administrador, com a **regular observância do contraditório e da ampla defesa**. Não é, pois, ato discricionário da Fazenda.

E mais:

Em resumo, presume-se que a menção ao nome do sócio no ato de inscrição de dívida ativa, de responsabilidade dos procuradores fazendários, é espelho fiel da decisão definitiva da autoridade fiscal acerca do lançamento, sendo certo que essa presunção, se for o caso, pode ser facilmente ilidida mediante o cotejo da CDA com o processo administrativo que lhe deu causa.(RECURSO ESPECIAL Nº 1.604.672 – ES. Rel. Min. Gurgel de Faria. DJ 11/10/2017. No mesmo sentido: AgInS RESP 1994903-TO, DJ 03/10/2022).(grifo nosso). (BRASIL, 2017).

Nitidamente, ao realizar o cotejo entre a jurisprudência citada e a decisão em análise, é verificado uma correlação de entendimentos, já que ambos os legisladores entendem ser necessária a citação do sócio administrador para que ele possa se valer das garantias constitucionais referentes à ampla defesa e ao contraditório no processo administrativo tributário.

Nesse ínterim, conforme o entendimento de Ferragut (2020), em um processo administrativo, quando o sócio administrador não é citado e ao final é

responsabilizado, há explicitamente o descumprimento de garantias constitucionais previstas no art. 5, Inc. LIV e LV da CRFB/88, referente a ampla defesa e ao contraditório, como também o descumprimento das previsões infraconstitucionais dos artigos 121, II, 124, II, 135, III, 142 do CTN.

Diante disso, de acordo com Ferragut, (2020, p.61), “a autoridade administrativa, por ocasião da lavratura de auto de infração, está obrigada a identificar todos os sujeitos que eventualmente devam responder pelo crédito tributário na condição de contribuinte e responsáveis”. Tendo em vista ser nesse momento que será identificado quem é de fato o sujeito passivo e se ele agiu com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, como também se existiu dolo em sua conduta.

Desse modo, portanto, de acordo com as legislações citadas e Ferragut (2020), é dever do fisco qualificar a conduta julgada por ele como infracional, apresentar provas conclusivas sobre suas alegações, identificar o sujeito passivo, oportunizar a apresentação de defesa respeitando as garantias constitucionais e infraconstitucionais.

Somado a isso, com base em Ferragut (2020) é dever do fisco oportunizar a apresentação de defesa, para que as partes possam reagir aos termos que lhes forem desfavoráveis. Esse também é o entendimento do juízo a quo, que determinou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário liminarmente, decisão essa mantida pelo juízo ad quem. Pois, ambos os julgadores verificaram que o fisco paraibano deixou de citar o ex-sócio administrador no processo administrativo, para que ele pudesse utilizar as prerrogativas constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

3.2 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Este tópico aborda a responsabilidade tributária dos sócios e administradores, destacando a necessidade de individualização da conduta do infrator, conforme Ferragut (2020). Discute-se a posição do STJ sobre a impossibilidade de atribuir responsabilidade pelo simples inadimplemento da empresa, conforme a Súmula 430. Também será analisada a necessidade de

comprovação da responsabilidade nos termos do art. 135 do CTN e a aplicação do art. 124, II, sobre solidariedade tributária, com base na jurisprudência do STF.

Nessa perspectiva, de acordo com Ferragut (2020), o fisco deve comprovar, inicialmente, quem é o autor da infração, tendo em vista que o infrator nem sempre é só aquele que praticou materialmente o fato, pois também há os que com ele colaboraram (partícipes), como também quem determinou a execução (mandante).

Desse modo, Maria Rita Ferragut aprofunda esse tema da seguinte maneira, observe:

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 sócio geria a sociedade, e decidia pela prática dos negócios empresariais tipificados como fatos jurídicos tributários (ou que, de alguma forma, pudessem resultar em obrigações tributárias. (FERRAGUT, 2020, p., 132)

Sendo assim, com base em Ferragut (2020), quando constar no contrato social sócios e administradores, o fisco precisa provar que, dentre os sócios e administradores, só quem está sendo acusado detinha os poderes de administrador. Caso haja compartilhamento das responsabilidades, a administração tributária precisa, indubitavelmente, indicar quem foi o responsável.

Esse entendimento é de suma importância para a responsabilidade ser direcionada somente a quem cometeu a ilicitude, conforme ensinamentos de Maria Rita Ferragut:

Toda essa linguagem é fundamental, pois a responsabilidade pessoal não pode ultrapassar a pessoa do infrator. [...] A pessoa física não pode ser responsabilizada nos termos do art.135 do CTN simplesmente porque é sócia ou administradora, deverá ser plenamente comprovado sua autoria na prática do ato que lhe está sendo imputado, ou ao menos sua decisão pela prática do ato. (FERRAGUT, 2020, p., 132).

No mais, de acordo com Tomé (2016), cabe ao fisco comprovar quem foi o responsável pelas ações que configuram excesso de poderes ou infrações à lei, para que os sócios, gerentes, diretores ou representantes da pessoa jurídica possam ser devidamente responsabilizados.

Esse também é o entendimento constituído na Súmula nº 430 do STJ: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Nessa perspectiva, de acordo com a súmula 430 do STJ, mesmo diante do inadimplemento da pessoa jurídica/contribuinte, a responsabilização não deve ser direcionada por solidariedade para o sócio gerente, ou seja, deve haver a aferição de sua responsabilidade, para só assim, poder lícitamente atribuir sua responsabilidade tributária.

Além do mais, esse tema foi decidido em sede de Recurso Repetitivo, vejamos:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO. LEI COMPLEMENTAR N. 123/06. **NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA RESPONSABILIDADE PREVISTA NO ART. 135 DO CTN.** MERO INADIMPLEMENTO. INSUFICIÊNCIA. POSIÇÃO CONSOLIDADA DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO REPETITIVO N. 1.101.728/SP. SÚMULA N. 430/STJ. PRECEDENTES ESPECÍFICOS. I - Na origem, trata-se de agravo de instrumento contra decisão que, nos autos de execução fiscal, indeferiu o pedido de redirecionamento da execução. No Tribunal, negou-se provimento ao agravo de instrumento. II - Sustenta o recorrente que a interpretação do art. 9º, §§ 4º e 5º, da Lei Complementar n. 123/2006 permite o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente sem que haja o executado praticado qualquer dos atos inseridos no art. 135 do Código Tributário Nacional aptos ao redirecionamento, quais sejam, excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos. III É certo que o art. 9º, caput, permite a responsabilidade solidária do empresário, dos sócios ou dos administradores, pelas obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas. Porém, ressalte-se que o § 4º dispõe que após a baixa poderá ser constituído o crédito, "decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática, comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial, de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas microempresas, pelas empresas de pequeno porte ou por seus sócios ou administradores" (grifou-se). IV - Contudo, a Primeira Seção, no julgamento do REsp n. 1.101.728/SP, submetido ao regime dos recursos repetitivos, em 11.3.2009, reiterou o entendimento já sedimentado nesta Corte Especial no sentido que **"a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios, prevista no art. 135 do CTN"**. V - Referido entendimento deu ensejo à formulação da Súmula n. 430/STJ, in verbis: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente". No mesmo sentido: REsp n. 975.328/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15.9.2009, DJe 30.9.2009; AgRg no REsp n. 1.066.489/MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 20.8.2009, DJe 2.9.2009; AgRg no REsp 1.104.827/ES, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 18.6.2009, DJe 1º.7.2009; REsp n. 867.495/ES, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 12.5.2009, DJe 20.5.2009. VI - Não basta, portanto, o simples inadimplemento do tributo, com a falta de seu recolhimento a fim de que se redirecione o feito executivo, **mas também imprescindível a comprovação de irregularidades**, que poderão ser apuradas em processo administrativo ou judicial. VII- Neste momento, a pergunta que se provoca para solução da controvérsia é: quais irregularidades seriam aptas a permitir a responsabilização dos sócios? Indubitavelmente, a aplicação do art. 135 do CTN é medida que se impõe. Deverá ficar claro que as irregularidades consistiram na prática de atos com excesso de poder ou quebra das normas legais, contratuais ou estatutárias.

VIII Deixar de aplicar os requisitos inseridos no art. 135 do Código Tributário Nacional às microempresas e empresas de pequeno porte é deturpar a intensão máxima do normativo complementar n. 123/2006. Afastar sua aplicação é violar, de forma indireta, o objetivo insculpido nos arts. 146, III, d, e 179 da Constituição Federal de 1988, qual seja, fomentar e favorecer as empresas inseridas neste contexto. (...) XII - Agravo interno improvido". (AgInt no REsp 1601373/DF, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/04/2019, DJe 03/05/2019). (Grifo nosso). (BRASIL, 2019).

Nesse sentido, é importante ressaltar o entendimento de Ferragut 2020, sobre a aplicação do art. 124, Inc. II, do CTN, o qual trata sobre a solidariedade das pessoas expressamente previstas em lei.

De acordo com Ferragut, (2020, p.,58), "as pessoas solidariamente obrigadas são as referidas nos arts. 134 e 135 do CTN, bem como outras que venham a ser criadas, desde que observados os preceitos desses artigos e também do 128 do CTN".

A luz dos ensinamentos de Ferragut (2020), evidencia-se a necessidade de aplicação do código tributário nacional. Ou seja, é necessário aferir a responsabilidade do sócio gerente, e, para que isso possa ser feito, ele precisa ser notificado e ter sua conduta devidamente aferida.

Assim, ao analisar o inciso II do art. 124 do CTN, no que se refere a sócio ou administrador, não basta apenas ter esse título, é necessário que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos. Ou seja, faz-se necessário que o fisco apure a responsabilidade do sócio ou administrador para que possa responsabilizá-lo e não apenas presumir (FERRAGUT, 2020).

Inclusive o STF já emitiu um posicionamento sobre esse ponto no RE 562.276/PR, julgado de acordo com o regime dos repetitivos:

O preceito do artigo 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigados "as pessoas expressamente designadas por lei", não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo artigo 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras-matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. (BRASIL, 2011).

Além disso, à lei do ICMS em seu art. 32 determina a responsabilidade solidária de todos aqueles, que mediante conluio, concorrerem para a sonegação do imposto, vejamos:

Art. 32. Respondem solidariamente pelo pagamento do imposto e respectivos acréscimos legais:

(...)

VIII - todos aqueles que, mediante conluio, concorrerem para a sonegação do imposto.

Como já mencionado, é dever do fisco identificar todos os sujeitos passivos, assim como qualquer responsável tributário, seja solidário ou não, de acordo com o art.142, do CTN, e o art. 40 da lei do PAT.

Desse modo, ao correlacionar o entendimento dos doutrinadores, dos legisladores e o posicionamento do STJ e STF, constata-se que a decisão em tutela de urgência deferida em primeiro grau e mantida no segundo grau está plenamente baseada em dispositivo legais, demonstrando que a atuação do ente tributante paraibano foi equivocada.

3.3 ENTENDIMENTO SOBRE SUJEITO PASSIVO

Faz-se necessário compreender o que a doutrina e a legislação, com previsão no art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN), determinam como sujeito passivo da obrigação principal, sendo ele a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade financeiras.

Nessa perspectiva, torna-se pertinente abordar a definição de sujeito passivo conforme entendimento de Paulo de Barros Carvalho:

Sujeito passivo é a pessoa - sujeito de direitos - física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo. (CARVALHO, 2002, p.296).

Alinhado ao entendimento de Paulo de Barros Carvalho, Maria Rita Ferragut traz a seguinte definição de sujeito passivo:

É a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do polo passivo de uma relação

jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta. (FERRAGUT, 2020, p. 9).

Nesse sentido, é importante destacar que o sujeito passivo é aquele que figura no polo passivo da relação jurídica tributária, na qual o fisco ocupa o polo ativo. Diante disso, o sujeito passivo não é, necessariamente, a pessoa ou ente com capacidade para suportar o débito fiscal por ter realizado o fato jurídico tributário, e deve estar obrigatoriamente no polo passivo, (FERRAGUT, 2020).

Desse modo, de acordo com o parágrafo único do art. 121 do CTN, há duas situações que precisam ser esclarecidas em relação ao que se entende por sujeito passivo, vejamos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Em relação ao contribuinte, segundo Ferragut (2020, p.10), “é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional”. Portanto, pode-se entender que, caso uma dessas duas condições não esteja presente, o sujeito passivo será aquele que realizou o fato jurídico ou o responsável, mas não o contribuinte. Isso porque, para que ele seja considerado contribuinte, é necessário que ambas as condições citadas estejam presentes (FERRAGUT, 2020).

Com base no que dispõe a legislação sobre a identificação do responsável, Maria Rita Ferragut esclarece da seguinte forma:

Refere-se ao sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquela pessoa que integra o polo passivo da obrigação. Essa pessoa é a única obrigada ao pagamento do tributo, e pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva: se realizou, será contribuinte, se não, responsável. (FERRAGUT, 2020, p. 11).

Desse modo, estão estabelecidos os entendimentos da legislação e da doutrina sobre sujeito passivo, contribuinte e responsável tributário. Assim, podemos

avanzar para tratar da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, tema de suma importância para o desenvolvimento do presente trabalho.

3.4 FORMAS DE RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA COM BASE NO ART.135 DO CTN

O presente tópico abordará a responsabilidade tributária dos administradores de pessoas jurídicas, com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN). Serão analisados os requisitos necessários para a responsabilização pessoal desses administradores, como a existência de excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, além da necessidade de dolo na conduta. O tema será fundamentado em dispositivos legais, doutrina especializada e entendimentos da Receita Federal do Brasil, destacando a separação entre a pessoa jurídica e seus gestores e os limites para a responsabilização destes.

De acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa relacionada ao lançamento tributário tem natureza vinculada. Seu objetivo é apurar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, definir a base de cálculo, determinar o valor do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, quando necessário, propor a aplicação da penalidade cabível.

Sendo este também o objetivo positivado no art. 40 da Lei do PAT nº 10.094 de 2013, que determina que o auto de infração tem por fim exigir o crédito tributário, determinar a pessoa do autuado, descrever a infração constatada:

Art. 40. O Auto de Infração tem por fim exigir o crédito tributário, determinar a pessoa do autuado, a infração verificada, o respectivo valor e propor as penalidades cabíveis, inclusive as recidivas, quando for o caso.

Sendo assim, de acordo com o art. 142 do CTN e o art. 40 da Lei 10.094/2013, é dever da autoridade administrativa determinar o sujeito passivo, a infração verificada e, quando necessário, a penalidade cabível. Ou seja, existem determinações legais que devem ser rigorosamente observadas pelo fisco na constituição de créditos tributários para assegurar a legalidade e evitar nulidades.

Somado a isso, de acordo com o artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN), são responsabilizados pessoalmente pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias aqueles que agirem com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Sendo assim, no presente caso, o que nos interessa é o Inc. III do art. 135 do CTN, que trata dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica. Isso porque, esse inciso se molda ao caso que está sob estudo, nessa esteira, caso eles tenham agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, devem ser responsabilizados, conforme as determinações legais.

Nesse sentido, conforme Ferragut (2020), há dois elementos que necessitam ser preenchidos para que fique caracterizada a responsabilidade elencada pelo art. 135, sendo eles o elemento pessoal e o elemento fático, os quais são definidos da seguinte forma:

Elemento pessoal - refere-se ao sujeito responsável pelo crédito tributário: executor, partícipe ou mandante da infração. É o administrador da sociedade, podendo ser sócio, acionista, mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante. Não deverão ser incluídas nesse conjunto pessoas sem poderes para decidir sobre a realização de fatos jurídicos, ou, se com poderes, que no caso concreto não tiveram qualquer participação no ilícito.

Elemento fático - Refere-se às condutas reveladoras de infração que exija dolo: excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e dissolução irregular. (FERRAGUT, 2020, p. 117).

Desse modo, a interpretação do art. 135 do CTN deve ser feita em sua inteireza, para que de fato seja verificado quem é o responsável, preenchendo os elementos necessários.

Além do mais, Conforme expõe Ferragut (2020), a conduta ilícita do sujeito passivo configura uma condição imprescindível para que ele possa ser responsabilizado. Nesse sentido, apresentamos a íntegra de suas palavras:

Deve haver claro o nexo causal entre a conduta do sujeito passivo (administrador com poderes de gestão ou representação da sociedade, por exemplo), e a consequência de arcar com o passivo fiscal. Essas pessoas quando responsabilizadas, respondem por ato próprio (ilícito) e não por ato do contribuinte. (FERRAGUT, 2020, p. 94).

Com base em Ferragut (2020), uma vez verificado o nexo de causalidade entre a conduta do sujeito passivo e o ilícito, impõem-se a sua responsabilização. “Nesse sentido, dado o fato de o administrador ter agido com excesso de poderes, e esse fato provocar o nascimento da obrigação tributária, deve-ser a responsabilidade pessoal do administrador pelo pagamento da dívida” (FERRAGUT, 2020, p. 97).

Sendo assim, “o sócio e o administrador poderão ser pessoalmente responsabilizados, nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN, se forem autores da infração, partícipes ou mandantes. A responsabilidade nessa situação é subjetiva” (FERRAGUT, 2020, p. 98).

Para fins de esclarecimento, é relevante diferenciar os conceitos de autor da infração, partícipe e mandante, conforme destaca Maria Rita Ferragut:

Infrator é aquele que tem o dever legal de adotar determinada conduta mas a descumpre, sujeitando-se à sanção legalmente prevista.

Partícipe é o agente que auxilia na realização do crime. Não pratica os atos executórios da infração, mas de alguma forma, concorre para sua realização (código penal, art. 29). Já o mandante é a pessoa que ordena ou autoriza a prática de um crime ou contravenção. É o agente intelectual. (FERRAGUT, 2020, p. 98).

Ademais, para que ocorra a responsabilização do sócio administrador que tenha agido com excesso de poderes, ou infringido a lei, é necessário a existência do dolo (Ferragut, 2020). Nessa esteira, destacam-se os ensinamentos de Maria Rita Ferragut:

A existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas insuficiente. Para que reconheçamos a recepção do art. 135 pela ordem constitucional de 1988, é indispensável a aplicação de seu preceito em fiel harmonia com a necessidade de uma conduta dolosa, de modo que a responsabilidade pessoal não atinja aqueles que praticaram o ilícito apenas com culpa. (FERRAGUT, 2020, p.114).

De igual modo, a Receita Federal do Brasil, reconhece que a ação dolosa é necessária para a atribuição da solidariedade tributária, conforme disposto no

Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, que “não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário”. (vide item 13.1 do Parecer normativo). (RFB, 2018, p. 35).

Somado a isso, de acordo com Ferragut (2020), a responsabilização do sujeito passivo surge apenas se o administrador praticar de forma proposital uma conduta tipificada como criminosa, mesmo tendo ciência de sua proibição legal pelo ordenamento jurídico.

Nessa linha de pensamento, é pertinente destacar os ensinamentos de Maria Rita Ferragut sobre esse ponto de forma mais aprofundada. Assim, apresentamos a seguir:

Ainda que a norma não disponha expressamente sobre a necessidade do dolo, a culpa não é elemento suficiente para a caracterização do tipo, pois a separação das personalidades e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsável por ato não doloso. A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental. (FERRAGUT, 2020, p.115).

Dessa forma, é a partir dessa perspectiva que a responsabilidade legislada pelo art. 135 do CTN, precisa ser interpretada. Caso a interpretação seja diferente, a intervenção em bens particulares e na liberdade do sócio administrador não será compatível com as garantias e direitos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988, Ferragut (2020).

Torna-se fundamental compreender o que o legislador quis transmitir com os dizeres do caput do art. 135 do CTN, em relação às ações exercidas pelo sócio administrador com excessos de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto.

De acordo com Ferragut (2020), as ações exercidas pelo sócio administrador que caracterizam excesso de poderes ocorrem quando ele deixa de agir com o cuidado e a diligência esperados por qualquer homem médio. Além disso, os atos praticados pelo administrador dentro do que é estabelecido, são atos praticados pela pessoa jurídica de direito privado, e não a ele pessoalmente.

No entanto, ao exercer poderes de gestão e de administração da sociedade, caso ultrapasse os limites estabelecidos, caracteriza-se o excesso de poderes. Nesse sentido, observe a íntegra do entendimento de Maria Rita Ferragut:

“Quando o administrador, investido dos poderes de gestão da sociedade, vier a praticar algum ato, ainda que em nome da sociedade, mas extrapolando os limites contidos nos contratos sociais, terá cometido ato com excesso de poderes” (FERRAGUT, 2020, p., 124).

Conforme Ferragut (2020), a infração ao contrato social ou ao estatuto ocorre quando há desrespeito a disposições expressas no instrumento societário, que dão origem à relação jurídica tributária. Nessa circunstância, o sócio administrador tem ciência de seu dever, mas opta por não cumpri-lo, mesmo sendo uma situação evitável.

De acordo com Junqueira (2002), entende-se infração à lei, como qualquer ato que seja contrário à legislação, tendo em vista, que as leis precisam ser respeitadas. Contudo, conforme Ferragut (2020), essa interpretação está em descompasso com os ditames legais, pois caso fosse esse o entendimento, seria deixado à margem a separação da personalidade jurídica e da personalidade das pessoas físicas que são sócias.

Nessa perspectiva, qual disposição legal quando descumprida se enquadraria no termo, infração à lei, legislada no art. 135 do CTN? “Entende-se ser toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários”, (FERRAGUT, 2020, p., 125).

Desse modo, com base em Ferragut (2020), independente da infração, a ilegalidade foi tipificada por meio do não cumprimento da lei, diante do qual se gerou efeitos típicos fiscais. Tendo em vista, estarmos diante da responsabilização do administrador pelo descumprimento de obrigações tributárias.

Frente ao exposto, com base em Ferragut (2020), mostra-se imprescindível que o sócio administrador tenha agido com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, sendo ainda sua conduta dolosa, para poder ser caracterizada a responsabilidade prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional.

Com base no exposto e na análise do processo administrativo que deu causa a presente ação judicial, verifica-se que não houve a aferição da responsabilidade do sócio administrador para demonstrar que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ao contrato social ou ao estatuto, muito menos se houve dolo em sua conduta, essa foi a interpretação do juízo de primeiro e segundo grau.

4 CAPÍTULO TERCEIRO - A IMPORTÂNCIA DA PROVA PARA MATERIALIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Diante do que foi exposto até o momento, é fundamental rememorar o método adotado para a construção deste trabalho. Nesse sentido, a estruturação da pesquisa baseou-se no método qualitativo indutivo, que busca compreender um problema social por meio da interpretação de um caso específico, para, a partir dele, chegar a conclusões gerais. No presente estudo, esse método foi aplicado à análise de uma decisão específica, com o objetivo de extrair entendimentos mais amplos, como bem aprofunda Rothchild:

Induzir, em relação à ciência e à lógica, significa “derivar pelo raciocínio, levar a algo como uma conclusão, ou inferência, para sugerir ou implicar”, e indução é “o processo de inferir uma lei geral ou princípio da observação de casos particulares” (ROTHCHILD, 2006, p. 2).

Dessa forma, este trabalho busca identificar particularidades práticas para, a partir delas, alcançar conclusões gerais, o que está em consonância com a lógica do método indutivo.

Além disso, a escolha do tema foi fundamentada na análise de diversos autos de infração, nos quais não foi concedido ao sócio administrador a oportunidade de defesa na esfera administrativa, tampouco houve a devida comprovação das alegações feitas pelo fisco. Esse levantamento foi realizado com base em um conjunto de autos de infração no Estado da Paraíba. A partir dessa identificação, foi selecionado este caso específico, que contou com decisões tanto em primeiro quanto em segundo grau, refletindo entendimentos sustentados por diversos autores.

Assim, a escolha do tema está diretamente relacionada à identificação de arbitrariedades cometidas pelo fisco na esfera administrativa. O segundo capítulo, responsável por aprofundar a interpretação dada ao art. 135 do CTN e suas implicações, visto que é com base nesse dispositivo que os magistrados concederam a tutela de urgência, pois verificam a ausência de oportunidade de

defesa ao corresponsável e a falta de comprovação, pelo fisco, de suas alegações por meio de provas.

Dessa análise, conclui-se que, conforme a decisão dos magistrados e o entendimento doutrinário, a responsabilização do sócio administrador exige a comprovação de excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto. A necessidade dessa comprovação tornou-se o fundamento para a construção do terceiro capítulo, que aborda a importância da prova no contexto tributário.

Isso porque, no auto de infração objeto deste estudo, o fisco distorce a interpretação da legislação e da jurisprudência, imputando ao sócio administrador — ou, neste caso, ex-sócio administrador — acusações sem demonstrar, de forma concreta, que ele tenha agido com dolo. Diante dessa circunstância, o terceiro capítulo busca demonstrar que a prova é um requisito essencial para assegurar a legalidade das acusações no âmbito tributário, tanto sob a perspectiva da interpretação legal quanto da doutrina.

Diante dessas constatações, o Trabalho de Conclusão de Curso foi desenvolvido de forma estruturada, analisando passo a passo a decisão e seus detalhes, com base na aplicação do Código Tributário Nacional, na jurisprudência e no posicionamento da doutrina. A partir dessa análise, chegou-se a conclusões práticas em um caso específico, que certamente servirá de parâmetro para futuras interpretações e conclusões gerais.

Rememorado a estrutura metodológica deste trabalho, este capítulo passa a abordar o dever do fisco de comprovar, por meio de provas, eventuais ilicitudes atribuídas ao ex-sócio, em vez de apenas presumir sua ocorrência, como o fisco tentou atribuir neste caso. Os Excelentíssimos julgadores constataram essa ilegalidade, uma vez que não foi dada oportunidade de defesa nem apresentado provas das alegações feitas contra o ex-administrador

Desse modo, quando a decisão proferida em primeiro grau é ratificada pelo tribunal se fundamenta no art. 135 do CTN, torna-se evidente a necessidade de provas que comprovem a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto por parte do ex-administrador da sociedade.

De acordo com o que foi apresentado na decisão dos magistrados, a produção de provas pelo fisco é um requisito essencial para a validade dos atos

administrativos tributários, garantindo que as especificações contra o contribuinte ou pessoa natural estejam devidamente fundamentadas.

A simples presunção da ocorrência de infrações, de acordo com as decisões em análise, não é suficiente, sendo obrigação da administração tributária apresentar elementos comprobatórios concretos que sustentam suas alegações.

Esse dever decorre do princípio da legalidade e da tipicidade tributária, que determina que a fiscalização atue dentro dos limites legais e demonstre, com base em provas, a ocorrência do fato jurídico tributário. Dessa forma, a motivação dos atos administrativos deve ser lida em elementos objetivos, garantindo segurança jurídica e evitando arbitrariedades.

Além disso, o ônus da prova no direito tributário recai sobre o fisco, pois cabe à administração demonstrar a materialidade das infrações imputadas ao sujeito passivo, o que não ocorreu, tanto de acordo com o entendimento do juízo de primeiro grau, quanto com o entendimento do juízo de segundo grau. O procedimento fiscal deve estar alinhado ao princípio do contraditório e à ampla defesa, permitindo que o contribuinte tenha a oportunidade de contestar as acusações com base em provas igualmente válidas.

A ausência de comprovação fática pode invalidar o lançamento tributário, pois a verdade material deve ser fielmente demonstrada no bojo do processo administrativo. Assim, a exigência de provas concretas reforça a legalidade da tributação, impedindo que medidas infundadas sirvam de base para condenações fiscais, como no caso em análise, no qual o fisco atribuiu ilegalidades ao ex-sócio sem contudo provar por meio de provas.

Feitas as devidas constatações com base na interpretação da decisão proferida pela 6ª Vara da Fazenda Pública da Capital e ratificada pelo Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba, passa-se a comprovar as alegações defendidas pelos advogados do ex-sócio, as quais foram acolhidas pelos julgadores.

4.1 NECESSIDADE DA PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nesse sentido, a autoridade fiscal deve apresentar provas que comprovem o alegado. Não cabe à administração tributária presumir a ocorrência de

atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, é sua responsabilidade comprovar a ocorrência do fato jurídico, (TOME, 2016).

Desse modo, deve haver uma motivação, a qual precisa ser sustentada por provas. Entendimento semelhante é defendido por Paulo de Barros Carvalho:

Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genéricas das hipóteses normativas. (CARVALHO, 1998, p. 107-108).

O princípio da motivação, é de grande importância para a fiscalização, pois estabelece que a administração tributária tem o dever de fundamentar obrigatoriamente seus atos (MEYRELLES, 2011).

Para que seja melhor compreendido o conceito deste princípio, é válido observar a íntegra do que diz Meyrelles:

Pela motivação o administrador público justifica sua ação administrativa, indicando os fatos (pressupostos de fato) que ensejam o ato e os preceitos jurídicos (pressupostos de direito) que autorizam sua prática. (MEYRELLES, 2011, p.103).

Assim, a administração pública deve justificar seus atos para que sejam válidos. Além do mais, não é suficiente uma simples exposição dos fatos e atos, deve haver provas que atestam os fatos narrados, (TOMÉ, 2016, p.355).

Sendo assim, amparado pela legislação e pela doutrina, é dever do fisco aferir a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, sendo inválidos os atos de lançamento que não se fundamentam em provas (TOMÉ, 2016).

A prova possui uma finalidade na litigância, de acordo com Ferragut (2016, p. 51), “finalidade é o bem jurídico objetivado pelo ato. A finalidade da prova é demonstrar a existência ou a inexistência dos fatos afirmados pelas partes e, com isso, assegurar a legalidade e a tipicidade”.

Além do mais, com base em Ferragut (2016), a prova é um elemento imprescindível para assegurar a legalidade e a segurança jurídica. Isso porque, para que haja equilíbrio social em face da aplicação das leis, é preciso que o direito relacione as provas e as leis em vigor.

De acordo com Tomé (2016, p. 298), “é insustentável o lançamento ou ato de aplicação de penalidades que não tenha suporte em provas suficientes da ocorrência do evento”.

Além disso, como forma de ratificar a necessidade da produção de provas pelo fisco, ensina Fabiana Del Padre Tomé:

Tendo em vista que a realidade-em-si-mesma é inacessível, visto que se consome no limite espaço-temporal de sua realização, é a partir das provas apresentadas pelo sujeito cognoscente que se opera a (re)construção dos acontecimentos. Um evento só passa a ser fato jurídico, suscetível de ser tomado como pressuposto [motivo] do ato administrativo de lançamento ou de aplicação de penalidade tributária, se houver provas de sua ocorrência constituídas segundo as regras prescritas pelo sistema do direito. (TOMÉ, 2016, p., 356).

De acordo com Tomé (2016), o fisco deve demonstrar a existência de provas que atestem a ocorrência dos fatos narrados, com base nos ditames definidos pela legislação, incluindo regras, princípios, disposições constitucionais e infraconstitucionais.

É necessário voltar a tratar do princípio da legalidade tributária, pois sem as provas, ou seja, sem o cotejo das provas com a lei, não poderia ser garantido a aplicação do referido princípio, (FERRAGUT, 2016).

Imprescindível compreender a real necessidade do fisco provar suas alegações em vez de presumir a ocorrência dos atos praticados com excessos de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, conforme ensina Ferragut:

Se a mera alegação desprovida de provas bastasse, a realização do fato, em última análise, seria prescindível. A linguagem que afirmasse sua ocorrência - sem provas que lhe dessem suporte - se constituiria na condição necessária e suficiente a desencadear a incidência tributária, em incontestável violação ao princípio que ora tratamos. (FERRAGUT, 2016, p. 53).

O princípio da legalidade está diretamente relacionado com o princípio da tipicidade. De acordo com Ferragut (2016), a prova tem a responsabilidade de garantir a aplicação do princípio da tipicidade. “Só se sabe se a subsunção foi corretamente promovida, se houver como atestar que o fato descrito normativamente é verdadeiro, e ele só é verdadeiro se confirmado pelas provas” (FERRAGUT, 2016, p. 54).

Ainda com base no princípio da legalidade, o qual está atrelado intrinsecamente ao princípio da segurança jurídica, diante das determinações

elencadas por Ferragut (2016), pela legislação e jurisprudência, além do fisco ter que comprovar por meio de provas é seu dever assegurar a oportunidade de defesa ao sujeito passivo.

Tal aspecto foi constatado pelo magistrado na decisão que ora se analisa, uma vez que, como o sujeito passivo não foi intimado a se manifestar no processo administrativo tributário, a oportunidade de defesa foi negada, infringindo, assim, as garantias constitucionais e infraconstitucionais.

Somado a isso, o artigo 137 do CTN, determina que a responsabilidade é pessoal do agente em relação às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

(...)

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Diante das determinações legais e dos ensinamentos de Tomé (2016), Carvalho (1998) e Ferragut (2020), é imprescindível que o fisco realize a aferição da responsabilidade do sujeito passivo, seja ele diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, comprovando as alegações e/ou acusações por meio de provas.

Caso seja seguido esse procedimento, será constatado a verdade material, isso porque ela está diretamente ligada a conjugação da atividade administrativa fiscalizatória em seu fim último, fazendo com que seu resultado seja fielmente demonstrado no bojo do processo administrativo (MARINS, 2016).

Verifique a íntegra do que ensina, Marins:

As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvendamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do processo administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de

colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. (MARINS, 2016, p., 170).

As normas que emergem da conjugação dos princípios da oficialidade, dever de investigação e verdade material estão referendadas na legislação tributária da Paraíba em vários dispositivos, porém, frente ao procedimento fiscal, há o § 6º do artigo 37 da lei 10.094/2013:

Art. 37. Considerar-se-á iniciado o procedimento fiscal para apuração das infrações à legislação tributária:

(...)

§ 6º A peça base será encaminhada à repartição preparadora, juntamente com os termos e **documentos que a instruírem** e bem assim, as coisas apreendidas, no prazo de 03 (três) dias úteis, a contar da data da ciência do sujeito passivo ou da declaração de recusa. (grifo nosso)

Com base no entendimento do art. 37, § 6º, como também em Marins (2016), não existe verdade material sem provas, pois os documentos exigidos pela legislação, que devem acompanhar a peça base, garantem a segurança do procedimento fiscal.

É dever do fisco oportunizar a utilização da ampla defesa e do contraditório, pois são garantias previstas na Carta Maior do Ordenamento Jurídico brasileiro, sendo imprescindível sua garantia, sob pena de nulidade, de acordo com o art. 5º, Inc. LV da CRFB/88, como também é necessário demonstrar as acusações baseadas em provas.

Desse modo, a decisão proferida pelos magistrados está em conformidade com os ensinamentos dos doutrinadores, pois considera a necessidade de demonstrar o que está sendo atribuído ao ex-sócio administrador, tanto no que se refere à oportunidade de defesa quanto à aferição da prática de atos com excesso de poderes, infração à lei ao contrato social ou ao estatuto.

4.2 ÔNUS DA PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O tópico aborda o conceito de ônus da prova no direito tributário, diferenciando-o do dever e destacando que, ao contrário de outras áreas do direito,

na esfera tributária a prova não é um mero encargo da administração pública, mas sim um dever. A fundamentação doutrinária evidencia que o fisco tem a obrigação de demonstrar a ocorrência do fato gerador e da infração tributária, respaldado pelos princípios da legalidade e da tipicidade. Além disso, a responsabilidade do sujeito passivo depende da comprovação do dolo, sendo imprescindível a produção de provas para legitimar a cobrança e evitar arbitrariedades por parte da administração tributária.

É fundamental compreender o que se entende por “prova”, e mais especificamente, ônus da prova no direito tributário. Sendo assim, “o ônus baseia-se em encargo ou responsabilidade, tendo em vista a ocorrência de determinado comportamento, não se confundindo com o conceito de obrigação” (TOMÉ, 2016, p., 294). Ou seja, baseado nos ensinamentos de Tomé (2016), enquadra-se no conceito de uma faculdade. Isso porque, é imprescindível agir para poder atingir os objetivos desejados, no entanto, caso a parte se mantenha inerte não haverá punição. Todavia, ao não comprovar o alegado não irá atingir o objetivo desejado.

Entendimento semelhante possui Maria Rita Ferragut:

Aquele que alega o fato tem o direito de produzir provas diretas ou indiretas que sustentem sua alegação. Tem, também, o dever de produzi-las, a menos que aceite sujeitar-se às consequências jurídicas advindas de sua inércia. É, por isso, um ônus. (FERRAGUT, 2016, p. 72).

Somado a isso, é necessário esclarecer a diferença entre ônus e dever. O ônus fica a critério da parte exercer ou não. Contudo, caso não exerça, tem consciência que perdeu uma chance de tentar comprovar, por meio de provas, o que está sendo alegado, já o dever, é uma obrigação com base em permissões, obrigações e proibições (FERRAGUT, 2016).

De acordo com Tomé (2016), o ônus se molda a um direito subjetivo, sendo uma faculdade da parte exercer ou não. No entanto, esse entendimento não se enquadra na esfera tributária, pois os atos de lançar e penalizar compete ao poder público. Assim leciona Fabiana Del Padre Tomé:

A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias ou de deveres instrumentais compete ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base em elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito

tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou ilícito tributário que dá suporte a seus atos, mas verdadeiro dever. (TOMÉ, 2016, p. 294).

Entendimento semelhante possui José Souto Maior Borges:

O fisco tem o dever, não o ônus, de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero. [...] Se o procedimento administrativo tributário é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste. (BORGES, 2000, p., 121).

Maria Rita Ferragut compreenda da mesma forma, observe:

Se alguma obrigação tributária foi pretensamente descumprida, há de se reconhecer o dever de o fisco demonstrar que o fato jurídico tributário ocorreu, já que tal demonstração é pressuposto necessário à fenomenologia da incidência. Não podendo ocorrer, em virtude da comprovada impossibilidade de prova direta acerca da ocorrência do fato, a administração deverá utilizar-se das presunções legais, enunciadas que não estabelecem a inversão do ônus da prova, mas se constituem em meios indiretos de prova e pressupõem a comprovação dos indícios. (FERRAGUT, 2016, p. 73).

Com base em Tomé (2016), apesar de existir a presunção de legitimidade dos atos administrativos, tal presunção não retira da administração pública a obrigação de provar a ocorrência de atos ilícitos praticados pelo sujeito passivo no direito tributário.

Isso se deve ao fato de que os princípios da legalidade e tipicidade também atuam no direito tributário. Constate o que diz Fabiana Del Padre Tomé sobre a aplicação desses princípios:

Sendo os atos de lançamento e de aplicação de penalidade vinculados e regidos, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, tais expedientes dependem, necessariamente, da cabal demonstração da ocorrência dos motivos que a ensejaram. A motivação deve ser, portanto, respaldada em provas. (TOMÉ, 2016, p., 297).

De acordo com Ferragut (2016), não é possível ter segurança jurídica e legalidade sem provas do fato juridicamente relevante. Além do mais, não seria adequado a Constituição Federal ter previsto tais princípios se não fosse possível aplicá-los na prática. Desse modo, esses princípios são feitos para comprovar a existência factual dos fatos típicos.

Nessa esteira, com base em Tomé (2016) e em Ferragut (2016), em mais uma oportunidade é evidenciado a cabal importância de se respeitar os princípios da

legalidade e da tipicidade tributária. Sendo com base em suas definições que serão demonstrados a ocorrência dos fatos, os quais devem vir garantidos por provas.

De acordo com Carvalho (2016), o princípio da tipicidade tributária exige dos operadores da administração pública um detalhamento dos elementos típicos existentes, os quais constituem a relação tributária na construção do que se pretende tributar, como também as implicações jurídicas que demonstram uma conduta ilícita.

Em conjunto com o princípio da tipicidade, há o princípio da vinculação, referendado tanto no art. 3º, quanto no art. 142 do CTN, os quais impõem que a administração ao exercer sua atividade seja um reflexo dos termos elencados pela lei com exatidão.

Verifique o que diz a íntegra desses dois artigos do CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

(...)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Diante da legislação e do entendimento doutrinário de Carvalho (2016), não se concede ao funcionário da administração tributária a possibilidade de empregar recursos imaginativos, ainda que as ações infracionais do sujeito passivo pareçam evidentes. Isso porque, caso haja por parte do fisco uma ação que se distancie das determinações legais, esses atos serão considerados inválidos.

Somado a isso, ensina Ferragut (2020), a partir do momento em que se constata algumas das condutas tipificadas nos moldes do artigo 135 do CTN é pressuposto a responsabilização do terceiro. “Por isso, a prova da infração, e do nexos causal da participação do administrador, omissiva ou comissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito, parece-nos fundamental para legitimar a cobrança”. (FERRAGUT, 2020, p. 131).

É nesse sentido também que vem entendendo a Receita Federal do Brasil, de acordo com o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018:

Não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso [...], uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo. (RFB, 2018, p. 35).

Com base em Ferragut (2020), por mais que a Receita Federal do Brasil aborde a questão da solidariedade nesse trecho, tem por base a demonstração da imprescindibilidade da prova, como também que seja qualificada as ações de cada participante.

A administração tributária, de acordo com Marins (2016. p.,171) indica que “para a consecução de seus objetivos fiscais, a administração tributária tem o dever de investigar as atividades dos particulares”, tendo como objetivo realizar o lançamento do crédito.

A Constituição Federal de 1988, em seu art.145, §1º, faculta à administração tributária identificar de acordo com a lei, desde que observados os direitos individuais, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes.

Observe a íntegra do art. 145, §1º:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

De acordo com a legislação e em Marins (2016), a administração tributária irá atuar na investigação dos particulares para garantir a efetividade das determinações legais, sempre respeitando os direitos individuais.

Em um trecho de sua obra, Ferragut (2016), afirma que a verdade está ligada à prova, por ser através dela que se faz possível realizar afirmações:

A verdade encontra-se ligada a prova na medida em que é por meio dela que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade ou certifica-se de sua exatidão jurídica. A prova deverá evidenciar a corresponsabilidade entre a proposição que alega a ocorrência ou

inocorrência de um fato e a que traz elementos probatórios. (FERRAGUT, 2016, p., 20).

De acordo com Tomé (2016), Ferragut (2016 e 2020), há cabal necessidade de produção probatória por parte do fisco, sendo seu dever provar o alegado e não mero ônus. Além disso, também compreendem a necessidade da existência do dolo na conduta do sujeito passivo.

Este tópico evidencia que o procedimento adotado pelo fisco paraibano no processo administrativo não segue os dispositivos legais vigentes. Isso porque a responsabilização do ex-sócio foi baseada em suposições, sem que houvesse nos autos provas que atestam sua culpa. Essa constatação foi reconhecida pelos Excelentíssimos Magistrados na decisão analisada.

4.3 SISTEMA E CLASSIFICAÇÃO DAS PROVAS

O tópico trata do sistema de valoração de provas adotado no direito brasileiro, que segue o princípio do livre convencimento motivado, exigindo fundamentação na apreciação das provas. As provas são classificadas de acordo com seu conteúdo (diretas e indiretas) e sua forma (documentais ou eletrônicas), sendo todas essencialmente pessoais por derivarem da produção humana. Além disso, não há diferença substancial entre provas diretas e indiciárias, pois ambas buscam demonstrar a verdade jurídica. A compreensão dessas classificações reforça a necessidade do fisco em cumprir seus deveres legais na produção e utilização de provas.

Diante disso, é importante atentar para qual sistema de provas é adotado pelo sistema jurídico em vigor.

O sistema de valoração de provas adotado pelo nosso sistema é o do livre convencimento motivado, não admitindo arbitrariedade na produção da prova e na sua apreciação. Pressupõe, também, razoabilidade entre o conteúdo das provas e a conclusão obtida a partir delas. (FERRAGUT, 2020, p. 131).

As provas possuem classificações em face do seu conteúdo, sendo verificadas em diretas e indiretas. Além disso, com base na sua forma, são classificadas em documentais ou eletrônicas, assim ensina Ferragut (2016), veja:

As provas jurídicas são classificadas em diretas e indiretas. As diretas são as que representam, de forma imediata, a ocorrência do fato de implicações jurídicas, seu objeto. É o que ocorre com a prova documental e a perícia técnica. Elas não conferem maior certeza de ocorrência fenomênica do evento simplesmente pelo fato de se dirigirem de forma imediata ao fato que se quer provar.

[...]

Já a prova indireta representa a ocorrência de fatos secundários ou indiciários, dos quais advirá a implicação legal da existência ou da inexistência do fato principal. (FERRAGUT, 2016, p., 30).

Há o entendimento de onde advém a prova, as quais são consideradas por ela como pessoais e documentais, observe a íntegra de suas palavras:

A prova, como enunciado linguístico que é, decorre, necessariamente, de produção humana. Assim, todas as provas são pessoais. Toda prova é, também documental, pois mesmo as afirmações realizadas oralmente só assumem a condição de prova quando devidamente reduzidas a escrito. (TOMÉ, 2005, p., 91).

As provas são de fato pessoais, pois surgem do ser humano, sendo classificadas quanto a sua forma e conteúdo, e não há diferença primordial entre o meio de prova direto e indiciário, observe:

Não há diferença substancial entre a prova direta (pericial, documental, testemunhal etc.) e a indiciária. Há apenas diferença no que tange ao nexo lógico: enquanto a prova direta relaciona-se imediatamente ao fato que se pretende demonstrar como verdadeiro, a indireta apoia-se em indícios para provar a ocorrência do fato indiciado. De qualquer forma, ambas constituem verdade suficiente do ponto de vista jurídico, e nenhuma confere certeza quanto à ocorrência fenomênica do evento descrito no fato. As duas espécies, é certo, limitam-se a transformar em linguagem competente a versão do evento, e não ele próprio, inatingível por ter exaurido no tempo e no espaço. (FERRAGUT, 2016, p. 44).

Verificado o sistema de provas adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro, como também as classificações doutrinárias, voltamos a tratar sobre a necessidade do fisco em cumprir seus deveres legais.

4.4 TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA, RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E PESSOAL

O tópico aborda a aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei 10.094/2013 (PAT) no direito tributário paraibano, destacando a necessidade de lavratura do termo de sujeição passiva quando se identifica outro responsável pela infração. Além disso,

ênfatiza que a responsabilidade tributária do sócio administrador é pessoal e depende da comprovação de sua atuação dolosa, conforme previsto no CTN e na Lei do ICMS. O fisco tem o dever de provar a infração, respeitando os princípios da legalidade e segurança jurídica, sendo passível de nulidade qualquer ato que não siga esse procedimento.

Somado ao que já foi mencionado, a legislação paraibana é clara em relação à aplicação dos artigos 43 e 44 da Lei 10.094, PAT. Isso porque, caso sejam verificadas irregularidades após a lavratura do auto de infração, deve ser lavrado o termo de sujeição passiva:

Art. 43. Quando, através de exames posteriores à lavratura do Auto de Infração, verificarem-se irregularidades, lavrar-se-á:

(...)

III - Termo de Sujeição Passiva, quando se constatar como responsável pela infração outra pessoa além da originalmente acusada.

§ 1º As hipóteses descritas nos incisos I e III deste artigo ensejam a reabertura do prazo de impugnação.

§ 2º Na hipótese do inciso III, deste artigo, a lavratura do referido termo ensejará anulação de todos os atos praticados anteriores à data da ciência pelos acusados.

Art. 44. O sujeito passivo deverá ser cientificado da lavratura do Auto de Infração ou da Representação Fiscal, por uma das formas previstas no art. 46 desta Lei.

Parágrafo único. Na hipótese de constar nos autos responsável solidário, este também deverá ser cientificado da lavratura do Auto de Infração ou da Representação Fiscal.

Diante disso, o artigo 43, III, conjugado com o § 2º do mesmo artigo ambos da Lei do PAT 10.094/2013, são enfáticos ao determinar: quando, por meio de exames posteriores, sejam constatados irregularidades, deve ser lavrado o termo de sujeição passiva, caso se identifique outra pessoa, além da originariamente acusada, como responsável pela infração.

Somado a isso, serão considerados nulos todos os atos praticados antes da ciência dos acusados.

Nessa esteira, ratificando os argumentos e legislações anteriormente citados e comentados, a Lei do PAT paraibana é evidente e esclarecedora em suas determinações, as quais são protegidas pelos princípios da legalidade e segurança jurídica, que possuem o condão de proporcionar garantias.

Dessa forma, as garantias que as legislações e princípios deveriam assegurar, não foram observados no processo administrativo tributário pelo fisco, o que foi verificado pelo judiciário, por isso foi concedida liminarmente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário frente a pessoa física enquadrada como administradora.

Diante disso, é de notória importância ressaltar que a responsabilidade tributária do sócio administrador é pessoal, conforme as determinações legais previstas nos artigos 134, 135 e 137 do CTN. Por isso, sua responsabilidade deve ser aferida e comprovada por meio de provas, de acordo com os ensinamentos de TOMÉ (2016).

Voltando a tratar sobre o art. 32 da Lei 6.379/96, Lei do ICMS, que estabelece a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto de todos que, mediante conluio, concorrerem para sonegação, conclui-se que, ao analisar os artigos 135, III e 137 do CTN, para responsabilizar o sócio administrador, deve-se fazer a conjugação entre o art. 32 da lei do ICMS e os artigos 135, III e 137 do CTN.

Ou seja, a lei estadual do ICMS prevê a responsabilidade solidária de todos aqueles que concorrerem, dolosamente, para sonegar o imposto. No entanto, a administração tributária deve provar a ocorrência por meio de provas, de acordo com os ensinamentos de (TOMÉ 2016 e CARVALHO 1998).

Sobre essa responsabilidade solidária também se manifestou o STF, em julgado afetado pela repercussão geral:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como **a do art. 135, III**, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, **tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma**. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os

obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *terceiro*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. **O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.** Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. **Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais,** pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP 00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442). (BRASIL, 2011).

Desse modo, diante da legislação, jurisprudência e Ferragut (2020), para que o sócio administrador seja responsabilizado, ele deve ter agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto. Sendo dever do fisco comprovar os atos praticados por meio de provas e não presumir como tentou fazer, responsabilizando o ex-sócio sem contudo aferir sua culpa.

Além disso, de acordo com os artigos 43, III e 44 da Lei do PAT, a administração tributária deve, por meio de procedimento específico, o qual é legislado como o termo de sujeição passiva, verificar a responsabilização.

Nesse sentido, uma vez identificado o responsável solidário, ele deve ser cientificado por meio da citação/notificação, de acordo com as determinações legais previstas no art. 44, parágrafo único da lei 10.094.

Diante disso, o ente tributante paraibano não oportunizou ao ex-sócio o exercício da ampla defesa e do contraditório, nem apresentou provas para ratificar suas alegações. Com base nesses fatos, o magistrado de primeiro grau decidiu, liminarmente, suspender a exigibilidade do crédito tributário.

5 - CAPÍTULO QUARTO - CONCLUSÕES

O presente trabalho teve como foco a análise de uma decisão liminar concedida em primeira instância e ratificada em segunda instância, que constatou no processo administrativo tributário, a ausência de observância, por parte do fisco, de uma das principais garantias previstas na Constituição Federal de 1988: a ampla defesa e o contraditório.

Além disso, a questão central abordada ao longo do trabalho está diretamente relacionada à verificação da ausência de notificação ou intimação do corresponsável tributário, nesse caso, o sócio administrador, acarretando cerceamento de defesa.

Essa constatação foi verificada tanto pelo juiz a quo, como pelo juiz ad quem. Além disso, a jurisprudência citada por eles ratifica esse posicionamento, assim como os doutrinadores citados ao longo do trabalho corroboram, de forma clara, a necessidade de citação do corresponsável tributário.

Nesse sentido, há consenso no entendimento doutrinário, jurisprudencial e legal, sobre o dever do fisco de provar as ações realizadas pelo sócio administrador com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, conforme previsto no art. 135 do CTN, e não como mero ônus.

Nessa esteira, a utilização de provas é imprescindível para aferir a veracidade das alegações perpetradas ao corresponsável tributário, administrador da pessoa jurídica. Tendo em vista, a necessidade da administração pública em provar as ações dolosas omissivas ou comissivas que fundamentaram as acusações, nos termos do art.135, Inciso III do CTN.

A estratégia utilizada pelos advogados para alegar a nulidade do auto de infração lavrado pelo fisco contra o administrador, está Baseada nas jurisprudências

e na legalidade. Isso porque, no processo administrativo tributário, foi descumprido o disposto no art. 5º, Inciso LV da CRFB/88, além de outros dispositivos infraconstitucionais.

Dessa forma, os advogados optaram por não discutir o mérito acerca de eventual prática de ilicitudes pelo administrador, limitando-se, de forma acertada, a indicação do descumprimento de um direito fundamental previsto na Constituição Federal.

Conclui-se, portanto, que o fisco não fundamentou o auto de infração por meio de produção de provas como determina a legislação, doutrinas e jurisprudência. Além disso, como não citou/qualificou o corresponsável tributário não lhe deu oportunidade de defesa, pois ao deixar de qualificar sua conduta não demonstrou se o administrador da sociedade agiu com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, muito menos se a conduta foi dolosa.

Desse modo, a decisão liminar concedida em primeiro grau está totalmente de acordo com o entendimento sustentado pela jurisprudência, com as determinações legais e, os ensinamentos dos doutrinadores.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – **ABNT. NBR 6023:**

Informação e documentação – Referências – Elaboração. Rio de Janeiro, 2018.

Disponível em:

<https://www.ufpe.br/documents/40070/1837975/ABNT+NBR+6023+2018+%281%29.pdf/3021f721-5be8-4e6d-951b-fa354dc490ed>. Acesso em: 06 de fevereiro 2025.

_____. **A prova no procedimento administrativo tributário.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n.34, p. 104-116, 1998.

BRASIL. **Constituição (1988)** . Constituição da República Federativa do Brasil.

Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm . Acesso em: 8 fevereiro de 2025.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**, 7 ed. São Paulo: MALHEIROS, 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 562.276.** Relator:

Min. Ellen Grace. Responsabilidade solidária dos sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitada por dívidas junto à seguridade social. Julgado em 11 de outubro de 2012. Diário de justiça eletrônico. Acesso em 06 de janeiro de 2025.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria da Receita Federal. **Parecer**

Normativo nº 4, de 10 de Dezembro de 2018. Dispõe sobre normas gerais sobre o direito tributário, responsabilidade solidária. Disponível em:

file:///C:/Users/Daniel/Downloads/Parecer_Normativo_Cosit_n_4-2018.pdf. Acesso em: 08 de janeiro de 2025.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial nº 1.604.672.**

Relator: Min. Gurgel de Faria. Julgado em: 21 de setembro de 2017. Publicado em: Diário de justiça. Disponível em:

<https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1566454&tipo=0&nreg=201600067880&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20171011&formato=PDF&salvar=false#:~:text=A%20fal%C3%AAncia%20da%20empresa%20executada,poderes%20ou%20infra%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A0%20lei..> Acesso em 13 de janeiro de 2025.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Institui o Código Tributário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm . Acesso em: 22 jan. 2025.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940.** Código Penal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm . Acesso em: 22 jan. 2025

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 430**, de 24 de março de 2010. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula+adj1+%27430%27%29&utm_source=chatgpt.coml. Acesso em: 9 fev. 2025.

BORGES, José Souto Maior. Ciência feliz. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O Procedimento Administrativo Tributário e o Ato Jurídico do Lançamento.** Disponível em http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=&categoria= > Acesso em : 13 de janeiro de 2025.

ESPÍRITO SANTO. **Tribunal de Justiça** . Agravo de instrumento nº 024179004270. Relator: Des. CARLOS SIMÕES FONSECA. Julgado em 23 de abril de 2019. Disponível em:

<https://sistemas.tjes.jus.br/ediario/index.php/component/ediario/821739?view=content> . Acesso em: 8 fev. 2025.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**/Maria Rita Ferragut. - 4. ed., rev., atual. e ampl. - São Paulo: Noeses, 2020.

FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o direito tributário**: teoria e prática como instrumento para a construção da verdade jurídica / Maria Rita Ferragut. - São Paulo: Saraiva, 2016

MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 37 ed. São Paulo: MALHEIROS, 2011.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**: administrativo e judicial. 9ª ed. São Paulo, 2016..

PARAÍBA. **Procuradoria-Geral do Estado** . Parecer n.º 1438/2023. Dispõe sobre [Pedido de Controle de legalidade]. João Pessoa, 2023. Disponível no processo judicial de nº 0803090-63.2024.8.15.2001. Acesso em: 21 de dezembro de 2024.

PARAÍBA. **Tribunal de Justiça** . Apelação Cível n.º 0034948- 43.2013.8.08.0024. Relator: Des.Subst. Lyrio Regis de Souza Lyrio. Julgado em 28 de janeiro. 2014. Disponível no processo de nº 0803090-63.2024.8.15.2001 . Acesso em: 21 de dezembro de 2024.

ROTHCHILD, I. Induction, deduction, and the scientific method: an eclectic overview of the practice of science. Reston, VA: Society for the Study of Reproduction, 2006.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**: de acordo com o código de processo civil de 2015/Fabiana Del Padre Tomé. - 4.ed., rev., atual.- São Paulo: Noeses, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o direito tributário**: teoria e prática como instrumento para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016.