

# **II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG - Minas Gerais

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove - São Paulo

**Representante Discente - FEPODI**

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF - Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP - São Paulo (suplente)

**Secretarias:**

**Relações Institucionais**

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM- Distrito Federal

**Relações Internacionais para o Continente Americano**

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG - Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB - Paraíba

**Eventos:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFES - Rio Grande do Sul)  
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor - Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec - Minas Gerais)

**Comunicação:**

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC - Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali - Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC - Minas Gerais)

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-167-8

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito, pandemia e transformação digital: novos tempos, novos desafios?

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. II Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



## II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

### DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

#### **Apresentação**

Novamente nos encontramos a distância, no denominado II Encontro Virtual do CONPEDI. Não poderíamos negar a ansiedade que nos rodeia pela volta da decantada normalidade até para que possamos, novamente, nos reunir e congregar pessoalmente em nossos eventos. Entretanto, enquanto tal procedimento não se faz possível, nos reunimos remotamente e fazemos o possível (e muitas vezes além disso) para que nossa atividade acadêmica, na área da pós graduação em Direito no Brasil, continue e evolua como tem acontecido nos últimos anos. O tema proposto para o II Encontro do CONPEDI virtual não poderia ser mais apropriado, sem embargo das dificuldades iminentes a tal fato. A pandemia do Corona Vírus. É fundamental não se descurar atualmente tratando de qualquer assunto, mormente na área do Direito, que não seria associado à crise sanitária que toda humanidade enfrenta. No que diz respeito ao objeto do GT de Tributário e Financeiro ( I e II), o que percebemos, além da qualidade sempre crescente dos trabalhos propostos, foi um fato inédito. A despeito do GT abranger o direito tributário e financeiro, normalmente nos eventos anteriores artigos com conteúdo de direito financeiro eram exceção, não significando quase nada dentro dos demais artigos que se voltavam, precipuamente, para o direito tributário, especialmente para tratar de tributos em espécie. Neste evento, em ambos GT's aferimos uma quantidade tal de artigos com viés para o direito financeiro que se aproximou de quase metade daqueles propostos. A questão orçamentária, portanto, chamou a atenção de muitos participantes que se preocuparam em apresentar não só reflexões maduras e bem organizadas, bem como também em propor soluções quanto à gestão dos escassos recursos financeiros dos entes públicos, a execução orçamentária ou mesmo mecanismos de contenção das fraudes fiscais. Mas não apenas se pensou na questão fundamental para a sobrevivência do Estado, como a aferição de receitas e seu direcionamento de gastos. Apresentaram-se também vários trabalhos voltados para a sempre e presente "reforma tributária" que, independente de encontro ou congresso, virtual ou presencial, se faz companhia a todo nós que militamos na área tributária. E, considerado o momento particularmente sensível quanto às necessidades de melhor equacionamento da distribuição de competências tributárias e sua arrecadação de receitas, não deixando de lado a preocupação com eventual aumento de carga tributária sob os auspícios de uma roupagem reformadora, a chamada reforma, muito debatida em 2020, mas sem qualquer avanço efetivo, ficou para as calendas gregas dos próximos anos.

No mais, agradecemos e parabenizamos todos os participantes do eventual virtual pela demonstração clara de ousadia intelectual e destemor em provocar os pilares que se assentam

os fundamentos do direito financeiro e tributário cujos elementos, básicos e secundários, devem ser necessariamente repensados e reformulados a vista da crise de saúde e financeira que toda a sociedade enfrenta e o Estado, enquanto sua estrutura organizacional, inexoravelmente reflete.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no II Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 7.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

**A NÃO PARTICIPAÇÃO DOS SÓCIOS DIRETORES E ADMINISTRADORES NO  
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E SUA REPERCUSSÃO NOS  
PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL E DE CRIMES CONTRA A ORDEM  
TRIBUTÁRIA**

**THE NON-PARTICIPATION OF THE DIRECTING AND ADMINISTRATIVE  
PARTNERS IN THE TAX ADMINISTRATIVE PROCESS AND ITS  
REPERCUSSION IN THE TAX EXECUTION AND CRIMES PROCESSES  
AGAINST THE TAX ORDER**

**Carlos Cesar Sousa Cintra <sup>1</sup>  
Fernando Augusto de Melo Falcão <sup>2</sup>**

**Resumo**

O presente artigo tem como objetivo geral analisar a situação em que os sócios diretores e/ou os administradores de pessoas jurídicas que foram autuadas pelo Fisco, seja federal, estadual ou municipal, mas não foram intimados pessoalmente para impugnar o lançamento tributário, podem ser corresponsáveis em processos de execução fiscal, e também responderem por eventual crime contra a ordem tributária. O objetivo secundário é verificar até que ponto aquela ausência da intimação dos sócios diretores e/ou administradores para exercer o direito ao contraditório na esfera administrativa, numa perspectiva constitucional democrática, evidencia um vazio na burocracia estatal.

**Palavras-chave:** Burocracia, Contraditório, Processo administrativo tributário, Execução fiscal, Crimes contra a ordem tributária

**Abstract/Resumen/Résumé**

This article has the general objective of analyzing the situation in which the managing partners and/or the administrators of legal entities that were inspected by the Tax Authorities, whether federal, state or municipal, but were not personally summoned to contest the tax assessment, may be co-responsible in tax enforcement proceedings, and also answer for possible crime against the tax order. The secondary objective is to verify the extent to which that lack of summons from the managing partners to exercise the right to contradict in the administrative sphere, in a democratic constitutional perspective, shows a void in the state bureaucracy.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Bureaucracy, Contradictory, Tax administrative process, Tax enforcement, Crimes against the tax order

---

<sup>1</sup> Doutor e Mestre pela PUC de São Paulo. Professor Adjunto da Universidade Federal do Ceará. Professor Graduação e Pós-graduação da Unichristus. Professor Conferencista do IBET Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

<sup>2</sup> Mestrando em Direito pelo Programa de Mestrado em Direito do Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS). Advogado e Professor.

## 1 INTRODUÇÃO

A responsabilidade tributária tem previsão no Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, precisamente no Capítulo V do Título II, nos interessando o artigo 135, quanto a responsabilidade dos gestores:

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:

[...]

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

Mas e se os diretores não participarem do processo administrativo tributário, ainda assim, poderão ser responsabilizados pessoalmente?

Uma vez lavrado o auto de infração, podem ocorrer uma das seguintes hipóteses:

- a) o contribuinte autuado decide efetuar o pagamento, e como consequência disso restará extinto o crédito tributário constituído pelo Fisco (art. 156, inciso I, do CTN);
- b) o contribuinte autuado opta por parcelar a dívida constituída, ocorrendo assim a suspensão da exigibilidade desse crédito tributário (art. 151, inciso VI, do CTN);
- c) o contribuinte autuado decide impugnar o lançamento e se ao final do processo administrativo tributário ainda restar crédito tributário a pagar, ele será inscrito em Dívida Ativa, impedindo que sócios diretores e/ou administradores obtenham certidão negativa de débitos – CND;
- d) o contribuinte autuado não paga, nem parcela e também deixa de apresentar impugnação ao lançamento fiscal, o que ocasionará a inscrição em Dívida Ativa, com repercussão quer para a pessoa jurídica autuada, quer para os sócios diretores e/ou administradores (não obtenção de certidão negativa de débitos – CND).

Com efeito, inscrito em Dívida Ativa, o crédito tributário será executado, e, via de regra, os nomes dos sócios diretores e /ou administradores já são inseridos nesse momento na Certidão da Dívida Ativa, na condição de corresponsáveis, cujos bens podem ser expropriados na hipótese de ocorrer o redirecionamento da execução fiscal.

Por sua vez, a execução fiscal não é a única consequência para os administradores. Se na composição do crédito tributário inscrito houver tributo, o Ministério Público poderá denunciar os sócios diretores e/ou administradores com base na Lei nº 8.137/90.

No Estado do Ceará, por exemplo, todo auto de infração julgado procedente ou parcial procedente no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário, tendo valor principal (ICMS, *verbi gratia*) a ser cobrado, uma cópia é enviada para o Ministério Público, para que seja verificada se houve a prática de crime tributário, tal como previsto no art. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

Ocorre que na grande maioria das vezes os sócios diretores e/ou administradores cujos nomes estão na Certidão da Dívida Ativa e/ou respondendo processo de crime contra a ordem tributária, não foram chamados a participar do processo administrativo tributário. Isto porque a legislação processual do ente tributante, objetivando a celeridade não prevê a realização de intimação pessoal dos sócios diretores e/ou administradores para impugnar o lançamento.

Aquela opção na forma burocrática de condução do processo administrativo tributário, que milita em favor da busca por uma solução rápida dos litígios administrativos, finda ocasionando sérios prejuízos para o sujeito passivo e seus corresponsáveis (sócios e/ou administradores), mormente no que diz respeito à ampla defesa e ao contraditório que lhe devem ser assegurados.

De seu turno, a relevância da questão avulta quando em momento posterior o Poder Público cogita de incluir aqueles sujeitos (sócios e/ou administradores) tanto no polo passivo de executivos fiscais, como também como possíveis sujeitos ativos de crimes fiscais.

Este breve escrito pretende examinar até que ponto a falta da intimação pessoal de sócios e administradores prejudica todos os atos subsequentes ao processo administrativo tributário, voltados a inclui-los quer seja no polo passivo de execução fiscal, quer seja como eventuais autores de crimes contra a ordem tributária.

Para tanto, espera-se demonstrar o risco que há de invalidar uma cadeia inteira de procedimentos pela ânsia da celeridade tal decantada em nome da “desburocratização”.

*In casu* será discutido se aquela “desburocratização” acarretará verdadeiro prejuízo à esfera patrimonial dos sócios diretores e/ou administradores, bem como ao próprio Estado, à medida que os processos judiciais (execução fiscal e crimes contra a ordem tributária) dirigidos pessoalmente contra tais sujeitos podem ser encerrados sem julgamento do mérito, em razão da ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório, decorrentes da denunciada falta de intimação pessoal daqueles indivíduos.

## 2 BUROCRACIA: RETORNO ÀS ORIGENS

Quando se fala em burocracia aqui no Brasil é comum se pensar em algo negativo, um entrave nas ações públicas, excesso de papel, excesso de formalidades, processos com várias fases, desperdício de tempo e energia, morosidade, jeitinho (PEREZ, 2016) ou seja, um câncer na administração pública.

Porém, aquela noção pejorativa representa típicos casos em que há manifesto desvio de finalidade da burocracia. Na feliz expressão de COLTRO (2004, p. 10):

“Segundo o conceito popular, a burocracia é visualizada geralmente como uma empresa ou organização onde o papelório se multiplica e se avoluma, impedindo as soluções rápidas ou eficientes. O termo também é empregado com o sentido de apego dos funcionários aos regulamentos e rotinas, causando ineficiência à organização. O leigo passou a dar o nome de burocracia aos defeitos do sistema (disfunções) e não ao sistema em si mesmo. O conceito de burocracia para Max Weber é exatamente o contrário. A burocracia é a organização eficiente por excelência. E para conseguir essa eficiência, a burocracia precisa detalhar antecipadamente e nos mínimos detalhes como as coisas deverão ser feitas”.

Vê-se que na sua gênese, a ideia de burocracia, forma de organização da atividade estatal, buscava a eficiência. Lamentavelmente, com o passar dos anos o significado foi popularmente deturpado, em razão de diversas disfunções identificadas ao longo dos anos quando da adoção de modelos burocráticos.

Na gestão pública patrimonialista, havia a liberdade para se fazer quase tudo na administração da coisa pública, que mais parecia privada. Definiam o que comprar e de quem comprar, escolhiam os funcionários, apadrinhamentos, misturavam bens da administração pública com os seus particulares, enfim, a máquina estatal estava também a serviço dele, gestor.

Era necessário um sistema que uniformizasse procedimentos, tornando o ambiente público mais profissional, impessoal e eficiente. A burocracia, na visão Weberiana, exalta “a precisão, a rapidez, a clareza, a regularidade, a confiabilidade e a eficiência, atingidas através da criação de uma divisão de tarefas fixas, supervisão hierárquica, regras detalhadas e regulamentos” (MORGAN, 2010, p. 26 apud PRANDO, 2013, p.35).

Vista a burocracia, portanto, como um conjunto de procedimento em busca da eficiência, resta-nos saber o que de fato significa eficiência na gestão pública.

### 3 EFICIÊNCIA COMO OBJETIVO DA BUROCRACIA

João Carlos Simões Gonçalves LOUREIRO emprega um conceito expansivo para eficiência, onde elenca quanto pilares: eficácia, otimização, celeridade e economia (*apud* CHICÓSKI, 2004, p.97). Ao presente estudo interessa o conceito de celeridade, de tal sorte que, por hora, não serão tratados os demais parâmetros.

A celeridade é apenas um dos elementos que compõe o intrincado conceito de eficiência. Apesar de não haver identidade entre as noções de eficiência e celeridade, o fato é que celeridade é um assunto sempre trazido à baila quando se fala em burocracia em cotejo com a ideia de eficiência. Na verdade, o bastante difundido conceito pejorativo de burocracia, como entrave para o melhor e mais rápido procedimento, é mais alardeado que a própria eficiência em razão da burocracia, como se esta fosse a única responsável pela ineficiência, atitude que acaba confundindo burocracia com excesso de expedientes.

De seu turno, é preciso muita atenção para a busca desenfreada por procedimentos mais céleres, no intuito de alcançar uma ansiada desburocratização, não faça com que o particular tenha encurtado direitos fundamentais garantidos pela Carta Magna (ampla defesa e contraditório, por exemplo).

A eficiência na administração pública foi introduzida expressamente na Constituição nessa qualidade de princípio em 1998, através da Emenda Constitucional nº 19, que alterou a redação do artigo 37. No dizer de CHICÓSKI (2004, p.101):

“Não obstante o valor das posições em contrário, é preferível adotar o entendimento de que o princípio da eficiência, se por um lado não deve sobrepor-se aos ditames da legalidade, também não pode ser desacreditado, pois a atuação estatal eficiente, além de também contribuir para a legitimação do poder, acaba sendo um aspecto da própria legalidade, quando observada de um ângulo material, e corrobora, assim, para a manutenção do próprio Estado Social e Democrático de Direito. Um mínimo de eficiência é necessário para que o Estado atue na persecução de fins sociais, ou, nas palavras de LOUREIRO, um mínimo de eficiência é uma exigência que integra a ideia de justiça”

Mesmo antes da Emenda Constitucional nº 19, o dever de eficiência já era imposto a todo agente público, não bastando que os atos atendam a legalidade, mas também exigindo que eles alcancem resultados positivos na gestão, bem como satisfaçam as necessidades da sociedade (MEIRELLES, 1992, p. 90).

Tratando-se de processo administrativo, espécie do gênero procedimento em que a ampla defesa e o contraditório dão a tônica, a atenção deve ser redobrada, como bem disse CHICÓSKI (2004, p.107), uma vez que o foco a todo custo na eficiência pode enfraquecer as garantias do contraditório e da ampla defesa, ferindo de morte o devido processo legal, previstos na Constituição Cidadã de 1988.

Se a Constituição Federal de 1988 abraçou vários direitos e garantias fundamentais descritas no art. 5º, bem como determinou que a administração pública se pautasse nos princípios descritos no art. 37, dentre elas a eficiência, esta deve ajustar-se aos regramentos expressamente consignados no predito art. 5º, da *Lex Magna*.

Desse modo, pode-se dizer que esse intrincado conceito de eficiência na administração pública conduz ao entendimento de que todos os procedimentos formais (processo administrativo tributário, *exempli gratia*) utilizados pela gestão pública são burocracias necessárias para o perfeito andamento da máquina pública com o objetivo de alcançar a excelência na prestação do serviço, a partir da exigida objetividade, do menor custo de tempo e menor custo financeiro.

A esse respeito, confira-se a lição LIMBERG, KOSSMANN (2016, p. 295), que sintetiza a opinião de diversos juristas, *verbis*:

“Vladimir da Rocha França, por sua vez, afirma que ‘o Princípio da Eficiência administrativa estabelece que **toda ação administrativa deve ser orientada para concretização material e efetiva da finalidade posta pela lei**, segundo os cânones jurídico-administrativos’. Medauar entende que **o princípio da eficiência agora incorporado no texto constitucional preconiza à administração uma ação rápida, precisa e apta a produzir os resultados que satisfaçam às necessidades da população**: Analisando a importância desse princípio, Eros Roberto Grau entende que a eficiência da administração pública adquiriu uma grande importância, tornando-se um valor cristalizado, pois não interessa à sociedade a manutenção de uma estrutura ineficiente. A sedimentação desse valor ganhou normatividade, transformando-se em um princípio **a ser observado por todo o ordenamento jurídico, no que tange à administração pública**” (grifos não constam no original).

Relativamente ao processo administrativo tributário, chamamos atenção para alguns princípios que buscam a eficiência da burocracia. São eles: celeridade, razoável duração do processo, ampla defesa e contraditório, que serão tratados à luz do processo constitucional democrático.

#### 4 CELERIDADE E RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO

A razoável duração do processo, juntamente com a celeridade, são princípios de direito processual inseridos na Constituição Federal Democrática de 1988 através da Emenda Constitucional nº 45 do ano de 2008, como garantia tanto na seara do judiciário como no processo administrativo. Esse o teor do artigo 5º, inciso LXXVIII, da CF/88:

“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:

(...)

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

O princípio da celeridade é muitas vezes confundido com o da razoável duração do processo. São diferentes, mas um complementa o outro, na verdade há uma simbiose. O processo, sendo célere, também terá tido um tempo razoável de duração. Não há uma definição exata do qual tempo pode ser considerado razoável, mas ambos devem ser apreciados levando em consideração o processo constitucional democrático.

MARDEN (2015, p. 162) retrata a necessidade do caráter democrático do processo constitucional, em que se repudia o autoritarismo, e se dê espaço para que todos os integrantes do processo participem da decisão a ser proferida, sendo considerado os argumentos apresentados, não sendo suficiente a mera participação totalmente apagada, sem nenhum reflexo no provimento, ou seja, a construção do provimento almejado é participativa. E arremata:

“Tal visão é absolutamente convergente com os princípios (ampla defesa/argumentação; contraditório, imparcialidade, duração razoável e fundamentação da decisão) que formam a base do modelo constitucional de processo, o que não apenas permite, mas mesmo exige, que a ciência processual trabalhe atualmente com a ideia de processo constitucional democrático. Nessa concepção, todos os procedimentos têm de estar estritamente vinculados ao modelo constitucional de processo, sem perder de vista o caráter democrático do procedimento. Em outras palavras, é na zona de interseção entre democracia e constituição que o modelo constitucional de processo encontrará plena realização”.

Na verdade, o princípio da razoável duração do processo é um freio na interpretação da celeridade. A celeridade não pode ser vista como um curto espaço de tempo, como

supressão de procedimentos para tornar o processo mais ágil, sob pena de prejudicar a ampla defesa e até mesmo o contraditório. A razoável duração do processo e a celeridade buscam a eficiência das decisões em processos judiciais e administrativos, para que a justiça não pereça. Ainda é válida no Brasil a célebre frase de William Gladstone, liberal britânico: “justiça tardia é justiça negada”.

O Superior Tribunal de Justiça já firmara o entendimento no sentido de que a duração razoável do processo administrativo tributário é um princípio constitucional derivado do princípio da eficiência, pois, a final de contas, o objetivo da razoável duração do processo é dar efetividade ao processo, bem como eficiência a gestão da coisa pública. Nesse sentido, veja-se o seguinte julgado:

"TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. **DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.** 1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, in verbis: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação." 2. **A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade.** (Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005). 3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.

[...]

5. A Lei n.º 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo dos pedidos, litteris: "Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos

administrativos do contribuinte” (Min. Luiz Fux, no RESP 1138206/RS, julgado pela 1ª Seção, em 9/8/2010) (grifos não constam no original).

O julgador não pode ser induzido pelo princípio da celeridade e simplesmente esquecer dos direitos e garantias previstas na Carta Magna de 1988. Celeridade e razoável duração do processo formam um casal indissociável, um necessita do outro, colaborando para que se alcance a eficiência na administração pública.

## 5 AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO

Muito falado na imprensa brasileira, a ampla defesa e contraditório, que advém do princípio estruturante que impõe o respeito ao devido processo legal (*due process of law*), às vezes leva o leigo a supor que se trata somente de um único princípio, como se fossem a mesma coisa.

Na verdade, esses princípios estão bastante relacionados, pois o contraditório faz parte da ampla defesa. A ampla defesa realiza o contraditório, na medida que a ampla defesa concede espaço para o contraditório se manifestar.

Esses princípios estão descritos na Constituição Federal Democrática de 1988, que os ampliou para o processo administrativo. O fato de ser um direito fundamental e ter o nome “ampla defesa”, não significa defesa ilimitada, mas os meios legais de defesas disponíveis para se alcançar o convencimento necessário da autoridade julgadora. Uma prova conseguida através de meios ilícitos não está amparada pelo princípio da ampla defesa. A prova testemunhal, por exemplo, é uma prova legal, mas no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, esse tipo de prova não vem sendo aceita, sob o argumento de não haver previsão legal. Veja aresto daquela Corte:

Número do Processo: 10970.000088/2010-26

Contribuinte: WILLIAM DOUGLAS ROSA DE MORAES

Tipo do Recurso: RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão: 03/09/2020

Relator(a): Não informado

Nº Acórdão: 2202-007.242

Decisão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

[...]

Ementa(s)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

PRODUÇÃO DE PROVA TESTEMUNHAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

**Inexiste previsão, no Processo Administrativo Fiscal, para audiência de instrução em que sejam ouvidas testemunhas que o contribuinte porventura tenha a seu favor, sendo certo que eventuais testemunhos poderão ser objeto de declarações escritas, que serão consideradas em conjunto com as demais provas acostadas.**

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.<sup>1</sup> (grifo não consta no original)

De igual sorte, o sócio/administrador não é chamado para se manifestar no processo administrativo tributário em razão da ausência de norma legal.<sup>2</sup>

Ousamos discordar. O fato de não estar expressamente permitida, não significa que esteja vedada. Na verdade, apenas é pouco explorada pelos operadores do direito na área administrativa fiscal, mas havendo razão plausível para ser ouvida, assim deverá acontecer, sob pena de nulidade do processo por ofender o princípio da ampla defesa. O que não pode é limitar o raio de ação da defesa do contribuinte.

A ampla defesa é necessária para a formação da decisão final do julgador, que, afastado de seus estandartes particulares, deverá construir sua decisão juntamente com os argumentos apresentados pelas partes, em razão do exercício da ampla defesa (ALTOÉ, 2007, p. 58).

Já o contraditório, grosso modo, é a oportunidade dada aos litigantes para contrargumentar fatos, ideias, teses ou qualquer outra manifestação da parte contrária, e esses argumentos são essenciais para o provimento final almejado.

Elio FAZZARALI . (2006, p. 119/120), assim se manifesta:

---

<sup>1</sup> Disponível em

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> - acesso em 26/09/2020, às 19:44h.

<sup>2</sup> Passo muito importante foi dado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ao regulamentar o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), através da Portaria PGFN nº 948/2017, em que se imputa a terceiros a responsabilidade quando da dissolução irregular da empresa, garantindo a ampla defesa e o contraditório. A Receita Federal do Brasil, ao publicar a Instrução Normativa nº 1.862/2018, trilhou caminho semelhante para a imputação de responsabilidade tributária, independentemente de dissolução irregular da empresa.

“[...] uma coisa os arquétipos do processo nos permitem observar: a estrutura dialética do procedimento, isto é, justamente, o contraditório.

Tal estrutura consiste na participação dos destinatários dos efeitos do ato final em sua fase preparatória; na simétrica paridade das suas posições; na mútua implicação das suas atividades (destinadas, respectivamente, a promover e impedir a emanção do provimento); na relevância das mesmas para o autor do provimento; de modo que cada contraditor possa exercer um conjunto - conspícuo ou modesto, não importa - de escolhas, de reações, de controles, e deva sofrer os controles e as reações dos outros, e que o autor do ato deva prestar contas dos resultados.

[...]

Existe, em resumo, o ‘processo’, quando em uma ou mais fases do iter de formação de um ato é contemplada a participação não só - e obviamente - do seu autor, mas também dos destinatários dos seus efeitos, em contraditório, de modo que eles possam desenvolver atividades que o autor do ato deva determinar, e cujos resultados ele pode desatender, mas não ignorar”.

O contraditório sob a ótica do processo constitucional democrático é bem mais que um simples princípio, mas uma estrutura jurídico-institucional, que deve se libertar das amarras metajurídicas impostas pelos instrumentalista, aqui no Brasil representados por José Frederico Marques (LEAL, 2002, p. 102).

“A retomada de um caminho adequado da análise dos provimentos jurisdicionais no Brasil passaria, em primeiro lugar, pelo reconhecimento do processo como instituição hábil a assegurar a legitimação dos atos estatais no Estado Democrático de Direito e da força normativa que esse paradigma impõe aos princípios.

A partir daí, a institucionalização do processo efetivada pela Constituição de 1988 determina que o ato judicante não mais pode ser abordado como instrumento posto à disposição do Estado para atingir objetivos metajurídicos por via de atividade solitária do julgador. A justiça não mais é a do julgador, mas a do povo (fonte única do Direito), que a faz inserir em leis democraticamente elaboradas.

[...]

Assim, no plano decisional, o contraditório, referido no art. 5º, LV, da CR/88, deve ser entendido, na atualidade, como princípio constitucional que atua como referente inafastável na leitura do Código de Processo Civil e da legislação procedimental no plano infraconstitucional”.

Portanto, sem contraditório não há processo, toda e qualquer decisão proferida em “processo” em que o contraditório não for oferecido, ou se o contraditado não for levado em consideração na decisão do provimento, deve ser nulificado todo o procedimento, caso não possa ser resolvido ainda dentro do próprio procedimento.

## 6 EFEITOS DA NÃO PARTICIPAÇÃO PESSOAL DO SÓCIO DIRETOR E/OU ADMINISTRADOR NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Como deve se comportar o processo criminal de crime contra a ordem tributária e a execução fiscal contra sócio que não participou do processo administrativo tributário? Esse foi nosso ponto de partida.

Pois bem, tem-se que o processo é uma espécie do gênero procedimento, e marcado pela presença do contraditório. Mas o procedimento (sucessão de atos que permite identificar etapas) é uma nuance burocrática.

Ora, o processo administrativo tributário (procedimento burocrático em contraditório), deve buscar também a eficiência e eficácia, mas não pode suprimir etapas absolutamente essenciais para o seu adequado desfecho.

Admitindo que o contraditório caracteriza o processo (expediente burocrático), e esse contraditório somente pode ser exercido pelas partes interessadas (interesse processual), a intimação pessoal dos sócios diretores e/ou administradores para que eles pratiquem atos que julgarem oportunos (impugnação administrativa), em homenagem aos primados da ampla defesa e do contraditório, é *lídima conditio sine qua non* de validade de todos os atos que sejam posteriores ao processo administrativo tributário (redirecionamento da execução fiscal, inclusão como sujeito ativo de crime fiscal etc.).

Acerta FAZZARALI (2006, p. 116) quando assim se manifesta:

“O procedimento é identificado e, por assim dizer, “nominado” tendo em vista o provimento (direito público) ao qual ele põe fim. De resto, esse ponto de vista - pelo qual o procedimento é colhido em função do ato com o qual é destinado a concluir-se - é confirmado pelo princípio segundo o qual um dos requisitos (de validade e de eficácia) daquele ato consiste, justamente, em ser o epílogo de um procedimento regular, de tal modo que o vício na qual se incorra, no cumprimento de uma das atividades preparatórias, e que não seja reparado no curso posterior, termine por contaminar o provimento, passando de um ato a outro da sequência”.

A execução fiscal que recai sobre o sócio diretor e/ou administrador tem seu *iter* iniciado no procedimento de fiscalização. Um vício insanável no procedimento de fiscalização fulmina todos os atos subsequentes. E o que dizer quando esse vício é exatamente a ausência de intimação pessoal para que seja respeitado o direito à ampla defesa e ao contraditório?

O processo administrativo tributário deve permitir aos sócios diretores e/ou administradores que estes apresentem impugnação ao lançamento tributário, consubstanciado por meio de auto de infração, sob pena de não ser possível exigir que tais sujeitos figurem no polo ativo de execução fiscal, ou no polo ativo de crimes tributários. Aqui a desejada celeridade não pode sobrepujar os constitucionais princípios da ampla defesa e do contraditório.

Assim, a despeito de como regra o contribuinte autuado (pessoa jurídica) ser quem é convocado à pagar ou impugnar o lançamento tributário, defende-se neste estudo que a pessoa física dos sócios diretores e/ou administradores também sejam intimados, pois eles poderão responder com o patrimônio pessoal (execução fiscal) e até mesmo com a liberdade (processo criminal), na hipótese de o processo administrativo tributário confirmar a existência do crédito tributário constituído por meio de auto de infração lavrado pela autoridade administrativa.

Não é razoável, portanto, imaginar que a impugnação administrativa oferecida pela pessoa jurídica dispense a possibilidade de a pessoa física do sócio diretor e/ou, igualmente, ser intimado pessoalmente a apresentar defesa na esfera administrativa. Ledo engano!

Tendo em vista que o provimento final do processo administrativo tributário é construído levando em consideração o que foi argumentado em contraditório, então a pessoa física do sócio diretor e/ou administrador não pode responder judicialmente por processo judicial derivado desse expediente administrativo do qual não fora chamado a impugnar.

O mesmo raciocínio vale, de modo todo especial, para a apuração de crime contra a ordem tributária, porquanto aqui o bem protegido é o mais precioso dos bens, a saber: a própria liberdade.

Apesar de antes da denúncia poder existir o Inquérito Policial, este tem natureza inquisitorial, o que significa que nele não se assegura ampla defesa e muito menos contraditório.

Portanto, nem execução fiscal nem denúncia de crime contra a ordem tributária devem subsistir se não for oportunizado ampla defesa e contraditório aos sócios diretores e/ou administradores, na fase de processo administrativo tributário.

No crime contra a ordem tributária não será discutida a legalidade do crédito tributário, não é seara para esse fim. No processo de apuração de eventual prática de crime tributário, o fato-crime já tem sua materialidade delitiva estampada no processo administrativo tributário, que é julgamento em definitivo do auto de infração, ou seja, o fato

típico ocorreu, o que se busca agora é a autoria, que, via de regra, recai para o sócio e/ou administrador.

Ocorre que no processo administrativo tributário, via de regra, o sócio não é intimado para apresentar razões de defesa, somente a pessoa jurídica participa desse contraditório. O raciocínio é o mesmo para a execução fiscal.

Com efeito, sem a participação de tais sujeitos (sócio e/ou administradores), ambos os processos (execução fiscal e crime tributário) estão fadados a invalidade, por manifesta ofensa aos caros princípios da ampla defesa e do contraditório.

## **7 CONCLUSÃO**

O presente artigo objetivou demonstrar que uma das consequências da não participação dos sócios no processo administrativo tributário, pode ser a impossibilidade do redirecionamento da ação de execução fiscal contra o sócio/administrador. O mesmo efeito é causado nos crimes contra a ordem tributária.

A ausência de norma regulando a participação pessoal dos sócios/administradores no processo administrativo tributário, fruto da busca pela “desburocratização” do serviço público, tem levado alguns entes públicos ao entendimento da impossibilidade da participação dos sócios no processo administrativo.

A celeridade cega, sem o princípio da razoável duração do processo, poderá prejudicar a qualidade das decisões, não atingindo a eficiência esperada no serviço público, salvo no aspecto quantitativo.

A não participação dos sócios no processo administrativo é um limitador da ampla defesa do contribuinte, pois o sócio, mais tarde, na esfera judicial, poderá sofrer as consequências do executivo fiscal, sem sequer ter tido a oportunidade de manifestação no processo administrativo de cognição. O processo de crime contra a ordem tributária acompanha o mesmo raciocínio: será acusado de um crime cujo pressuposto é o processo administrativo tributário, processo esse que correu sem contraditório do sócio.

Sendo assim, necessário um novo olhar sobre o processo administrativo tributário, permitindo a mais ampla defesa do contribuinte, oportunizando o sócio e/ou administrador participar de todos os atos do processo, exercendo o contraditório em sua plenitude, sob pena

de nulificar todos os atos subsequentes, inclusive, e principalmente, o executivo fiscal e o crime contra a ordem tributária.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALTOÉ, Marcelo Martins. **Restrições ao princípio da ampla defesa no processo administrativo-tributário**. 2007. 152 f. Dissertação (Mestrado em Direitos e Garantias Fundamentais) - Programa de Pós-Graduação em Direitos e Garantias Fundamentais, Faculdade de Direito de Vitória, Vitória, 2007. Disponível em: <http://191.252.194.60:8080/handle/fdv/127>. Acesso em: 26 set. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 23 jun. de 2020.

BÜLOW, Oskar von. **La teoría de las excepciones procesales y los presupuestos procesales**. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa - América, 1964. Traducción de Miguel Angel Rosas Lichtschein.

CHICÓSKI, Davi. **O princípio da eficiência e o procedimento administrativo**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 237, p. 93-118, jul. 2004. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44368/44813> . Acesso em: 20 jun. 2020.

COLTRO, Alex. **Apostila 04 Teorias Burocrática e Estruturalista**. 2005. UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO - Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”. LES-107 – Teoria Geral da Administração Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4240229/mod\\_resource/content/1/A%20apostila%2004.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4240229/mod_resource/content/1/A%20apostila%2004.pdf). Acesso em: 20 jun. de 2020.

LEAL, André Cordeiro. **O Contraditório e a fundamentação das decisões no direito processual democrático**. – Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

LIMBERGER, Têmis; KOSSMANN, Edson Luís. **O princípio constitucional da eficiência ante o Estado (in) suficiente**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 273, p. 287-311, set. 2016. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/66664>. Acesso em: 20 jun. 2020.

MARDEN, Carlos. **A Razoável duração do processo**. Curitiba: Juruá, 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

MELO, Fábio Soares. **Processo administrativo tributário: princípios, vícios e efeitos jurídicos**. São Paulo: Dialética, 2012.

PRANDO, Ana Amélia Fabres. **Disfunção burocrática: um estudo de caso do excesso de papel no DAOCS/UFES**. 2013. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) – Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. Disponível em <http://repositorio.ufes.br/handle/10/2473>. Acesso em: 20 jun. 2020.

SANTANA, Zahara Moreira. **Razoável duração e meios que garantam a celeridade processual: Controle da atividade decisória no processo administrativo-tributário federal**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2017. Disponível em <http://hdl.handle.net/10183/201922>. Acesso em: 21 jun. 2020.

WALTON, Douglas N. **Lógica informal: manual de argumentação crítica**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.

XAVIER, Bianca Ramos. **A duração razoável do processo administrativo fiscal**. Set. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp115680.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2020.