

Artigo de Maria Cristina Rodrigues Gonçalves

A ILEGALIDADE DA INCLUSÃO DO EX-SÓCIO NA EXECUÇÃO FISCAL

Maria Cristina Rodrigues Gonçalves, especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET
Advogada e consultora jurídica.

RESUMO: Pretende-se demonstrar, por meio deste trabalho a ilegalidade no redirecionamento das execuções fiscais, pelo Fisco, seja dos sócios ou dos ex-sócios no pólo passivo, sem que tenha havido sua participação durante o processo administrativo. A formação da CDA (Certidão da Dívida Ativa), que é o título executivo extrajudicial que traz no seu bojo o devedor (devedores) em face de quem se ajuizara a execução judicial não podendo ser modificada após seu protocolo. Ou seja, o título que embasa a ação executória já traz todos os dados: valor, sujeito ativo, sujeito passivo e vencimento porquanto não se poderá modificar tal título no curso da ação judicial.

ABSTRACT: This study is to scope the conclusion of the Specialization Course in Tax Law in compliance with the requirement of the IBET - Brazilian Institute of Tax Studies, as well as a reflection on the arbitrary procedure of the Treasury and the condescension of Justice, before the inclusion of people who initially not participate in the executive tax title as subject, and during the process, they are surprised by such nefarious and usual practice. The theme of this monograph aims to deepen about the lawlessness in the redirection of foreclosures, the Treasury, or of the partners or former partners in passive, without there having been its participation during the administrative process. The formation of the CDA (Certificate of Debt), which is an extrajudicial execution that brings in its wake the borrower (debtor) in the face of those who judge the judicial enforcement may not be modified after its protocol. That is, the title that supports the action enforceable already brings all data: value, active individual, the taxable salary and it not being able to modify this title in the course of the lawsuit

SUMÁRIO: 1. Considerações iniciais – 2. Princípios Constitucionais no Direito Tributário – 3. O processo administrativo – 4. O Código Tributário Nacional – 5. A responsabilidade tributária do ex-sócio – 6. A Lei de execução fiscal – 7. A defesa do ex-sócio – 8. Conclusões – 9. Referências bibliográficas.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O Fisco tem privilégios que extrapolam o limite do razoável. Destarte, não observando ao contencioso administrativo, o Fisco, coloca administradores sócios e até ex-sócios sem gerência administrativa que não participaram do processo administrativo, nem na formação da CDA (Certidão da Dívida Ativa), como sujeitos passivos, não pesquisam se houve culpa ou dolo na atuação dos dirigentes de sociedades, tornando de imediato seus bens

indisponíveis, em violações aos direitos fundamentais dos cidadãos. Tal situação merece um melhor posicionamento do Poder Judiciário.

Inobstante tal privilégio, na formação da CDA, que será o documento hábil a se promover a execução fiscal, somente se poderá incluir no pólo passivo do processo executório, os sujeitos que participaram do processo administrativo. Assim, no curso da execução fiscal, não se pode incluir sujeitos que não fazem parte da CDA, sem lhes ser oportunizada a defesa.

O direito de ação e conseqüente provocação do judiciário ensejará no estabelecimento de uma relação processual delimitada nos limites da petição inicial não se podendo ampliar o conteúdo ou incluir partes que não figuravam na relação processual inicial sem que sejam observadas as normas processuais vigentes. Destarte, a inclusão de sócios ou até mesmo ex-sócios no pólo passivo durante os tramites processuais, mediante simples petição, afronta os princípios mais comezinhos de direito processual bem como direitos inerentes a pessoa e ao direito material.

O redirecionamento da execução fiscal para sujeitos passivos que não faziam parte quando do início do processo executório é uma aberração jurídica, importa numa nova formação de relação processual e partes na ação que extrapolam os contornos inicialmente delineados, ademais ao se acrescentar pessoas no pólo passivo de uma ação como se extrairá a prescrição em relação àquela incluída?

Nesse norte, é arbitrária e ilegal a inclusão de sócios e ex-sócios em sede de execução fiscal como o seria em qualquer outra ação. Poder-se-ia requerer a inclusão de outra pessoa em processo executório em um título executivo extrajudicial sem que nele já constassem as pessoas suscetíveis a tal desiderato? Melhor colocando a questão. Poder-se-ia ajuizar ação de execução lastreada a um título executivo em que consta como emitente um sujeito e no decorrer do processo executório, incluírem-se outros nomes que não contavam nem constam em tal documento? Penso que não.

A CDA, que goza de presunção *júris tantum*, e que servirá para instruir a execução fiscal, deve, obrigatoriamente, trazer no seu bojo os nomes dos sujeitos passivos em decorrência do processo administrativo fiscal mostrando-se verdadeira arbitrariedade que, após o contencioso na esfera administrativa e conseqüente formação da CDA, venha o Fisco no contencioso Judicial e simplesmente junta uma petição requerendo a inclusão de outros nomes que não participaram da formação do título executivo extrajudicial.

2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Prefacialmente cumpre salientar a idéia de um sistema de um ordenamento há que se entender que nele está inserido um suporte lógico de mandamentos basilares, um alicerce que são os princípios.

Na lição de Bastos¹ “as normas componentes de um ordenamento jurídico encontram-se dispostas segundo uma hierarquia e formando uma espécie de pirâmide legal, fazendo com que todas as demais normas que lhe vêm abaixo, a ela se encontrem subordinadas”.

Do texto constitucional decorrem os fundamentos dos demais ramos do Direito e nele hão de se buscar os princípios que regem a matéria tributária. A Constituição é rica em princípios de natureza tributária e impõe à legislação infraconstitucional observância e adequação extremamente rígida ensejando um sistema tributário igualmente rígido.

Nesse norte, os princípios constitucionais de ordem tributária, além de direcionar a atividade do Estado na sua função de tributar também agem como um freio delineando-lhe um limite. Se é verdade que o Estado possui o poder de criar e cobrar tributos para atender às necessidades públicas também o é quanto ao seu dever de subordinar-se aos seus princípios constitucionais, salientando-se o princípio da legalidade que vincula a obrigação tributária a observância da lei.

2. 1 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da segurança jurídica tem como consequência os direitos e garantias fundamentais elencados no artigo 5º da Constituição que em seu caput já consagra: os direitos à vida, à liberdade, a igualdade, à segurança e à propriedade.

Este princípio é de fundamental importância ao sistema tributário, pois representa a origem de diversos mandamentos constitucionais como resulta do artigo 37 da CF que traz em seu bojo a determinação e obediência à administração pública aos princípios da impessoalidade, moralidade, publicidade e legalidade, irradiando seus efeitos na esfera tributária e, conferindo ao contribuinte a segurança em relação ao Estado.

No entendimento de Ataliba², o princípio da segurança jurídica é o fundamento dos demais princípios e conclui:

¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil promulgada em 5 de outubro de 1988**. Pré constitucionalismo. O estado constituição. São Paulo: Saraiva, 1988. v.1. p. 278.

² ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p. 156-157.

O direito é por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança. Ele é que assegura aos governantes e aos governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos dele não discreparão.

2.2 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

O princípio da igualdade, disposto no artigo 5º da Constituição Federal, que em seu caput assegura que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, representa a estrutura de todos os ramos do Direito.

Em matéria tributária este princípio assegura tratamento igualitário e ingressar em juízo a fim de obter proteção quando dispensado tratamento diferenciado pelo Estado.

O respeito ao princípio em comento em tema da ação tributária assegura ao titular de direito já violado, ou ao titular de direito em vias de vir a ser violado por tratamento desigual, ingressar em juízo com o escopo de obter proteção jurídica.

Além do art. 5º, consta também do capítulo da Constituição chamado pelos estudiosos do tema de “estatuto do contribuinte”, entre as regras voltadas às limitações do poder de tributar no art. 150, II, sendo vedado à União, Estados, Municípios e ao Distrito Federal “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

2.3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade constitui princípio básico do sistema constitucional, contido no inciso II do art. 5º, determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Na vigente Constituição o princípio da legalidade em matéria tributária, que vem tratado no art. 150, I, vedando à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

A sujeição da matéria tributária à reserva absoluta da lei consta na Constituição Federal cerne de todo o ordenamento jurídico bem como inserida no art. 97 do Código Tributário Nacional, destarte, a competência para estabelecer normas gerais de direito tributário é da União e que tais normas devem ser veiculadas por lei complementar.

2.4 O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS

Inserido no artigo 5º XXXVI da CF é um meio de efetivação da segurança jurídica, uma vez que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Em matéria tributária, o princípio da irretroatividade foi repetido no art. 150, III, alínea “a”, pela Constituição Federal. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”. Como ensina Carrazza³:

A regra geral, pois, é o sentido de que as leis tributárias, como, de resto, todas as leis, devem sempre dispor para o futuro. Não lhes é dado abarcar o passado, ou seja, alcançar acontecimentos pretéritos. Tal garantia confere estabilidade e segurança às relações jurídicas entre Fisco e contribuinte.

2.5 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O princípio da anterioridade está disposto no art. 150, III, “a”, “b”, “c”, da Constituição Federal, tratando-se de principio especificamente tributário. Nesse diapasão, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que o houver instituído ou aumentado, no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, bem como antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Este princípio é o corolário lógico do princípio da segurança jurídica, como dizia Carrazza⁴. Visa evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou a majoração de tributos, no curso do exercício financeiro.

2.6 O PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Destarte, a Lei Maior, a Constituição da República Federativa do Brasil, obrigatoriamente será observada, quando em seu artigo 5º, inciso XXXV, adverte que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, bem como dispõe que ninguém será privado da sua liberdade ou dos seus sem o devido processo legal.

³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 193.

⁴ CARRAZZA, 2000.p. 111.

Em matéria tributária o princípio do devido processo legal adquire contornos específicos, de extraordinária importância diante da relação fisco/contribuinte, considerando-se que o poder administrativo no exercício da atividade tributária cria limitações patrimoniais, impondo-se a observância das suas fronteiras, a fim de ensejar ao administrado o respeito aos direitos constitucionais que lhe foram assegurados.

O princípio em comento está contido no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, determinando que “aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, completado pela regra do inciso LIV mediante a qual “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Em decorrência do princípio do devido processo legal, age o princípio do contraditório.

O devido processo legal configura dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no âmbito material de proteção ao direito de liberdade e propriedade quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-persecutor e plenitude de defesa.

Tal abrangência é tão flagrante que alguns doutrinadores comentam a possibilidade de ter sido inútil a Carta Magna ter enumerado especificamente uma enorme série de garantias, quando a garantia ao devido processo legal já tem todas elas em sua base de formação.

2.7 O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE

Consagrado pelo art. 97 do CTN e decorrente da Constituição Federal aponta com clareza os limites da Administração nesse campo, haja vista tributos somente podem ser instituídos, majorados e cobrados por meio da lei sendo vedada toda e qualquer margem de discricionariedade. Assim é que somente a lei, pode dizer à Administração se pode agir e até onde pode agir em matéria tributária.

O princípio da tipicidade exige que apenas a lei institua tributos, indique as hipóteses de incidências, os sujeitos ativos, os sujeitos passivos, as bases de cálculo e as alíquotas.

Segundo Xavier⁵ “No Direito Tributário a técnica da tipicidade atua não só sobre a hipótese da norma tributária material, como também sobre o seu mandamento. Objeto da tipificação são, portanto, os fatos e os efeitos, as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais”.

⁵ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: RT, 1978. p. 72.

É entendimento majoritário que matéria tributária somente poderá existir mediante atos vinculados:

O Fisco não pode, por decisão própria, isto é, sem base legal, prejudicar ou beneficiar os contribuintes. Pelo contrário, deve lançar e arrecadar os tributos, na forma da lei. Do mesmo modo, salvo quando expressamente autorizado por ela, está proibido de renunciar aos créditos tributários ou de transacionar sobre os regularmente nascidos.⁶

Será eivado de inconstitucionalidade, portanto, o tributo que retirar parte substancial da propriedade ou a totalidade da renda do contribuinte.

Os princípios alhures, de índole constitucional ou tributários não de ser observados e respeitados sob pena de desmoralizar o Estado Democrático de Direito.

3. O PROCESSO ADMINISTRATIVO

O processo administrativo nasceu com o estado de direito, onde as garantias individuais deverão ser observadas pois constituem-se em direitos fundamentais. Assim, o processo administrativo é meio apto a controlar o *modus operandi* formador da decisão da Administração, tornando mais segura e isonômica a relação processual a fim de obter-se decisão que seja, efetivamente legítima, observado o contraditório e a ampla defesa, com a correta aplicação da lei e dos princípios constitucionais aos fatos argüidos e provados na relação processual.

O crédito tributário constituído pelo lançamento, é de competência da autoridade administrativa a sua lavratura. Através dele dá-se início ao procedimento administrativo, que tem por finalidade verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Esta é a inteligência do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Após o lançamento em havendo discórdia sobre o valor lançado ou caso não se detecte o pagamento de determinado tributo ou até mesmo haja divergência acerca de valores recolhidos, o contribuinte assim como o fisco poderão lançar mão do processo administrativo para dirimir controvérsias acerca de: valores, legalidade, sujeitos do processo, enfim, qualquer matéria passível de discórdia.

A quantidade de tributos com as mais diversas nomenclaturas, em todas as esferas da administração pública ensejam inúmeros conflitos de interesses entre as pessoas físicas e

⁶ CARRAZZA, 2000.p. 163.

jurídicas privadas e a Fazenda Pública. N'outro vértice, o contribuinte autuado tem o direito de insurgir-se contra o lançamento, apresentando, para tanto, sua defesa perante o órgão competente que, em algumas esferas de governo, pode ser um Tribunal especializado, sem jurisdição, ou um Conselho de Contribuintes, considerando que ainda poderá discuti-la na Justiça.

3.1 PROCESSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, ESTADUAL E MUNICIPAL

A presença do processo administrativo nas constituições é recente, sendo que a atual Constituição Brasileira é uma das mais ricas nesse tema. Porém a dispositiva chave é o Art. 5º, inciso LV, que assim dispõe:

Art. 5º, inciso LV "Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a elas inerentes".

A Carta Magna de 1988 estabeleceu o princípio e a garantia do contraditório e da ampla defesa a todos os litigantes e aos acusados em geral seja em processo judicial ou administrativo, sendo-lhes assegurados à utilização de todos os meios e recursos inerentes conferidos pela legislação, sendo vedada à utilização de provas obtidas por meios ilícitos.

Deste modo o processo administrativo tributário encontra seu fundamento de validade no art. 5º, LV da Constituição Federal de 1988, bem como no Código Tributário Nacional e na legislação específica de cada ente, tanto na esfera federal, estadual e municipal.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e dispõe sobre preceitos basilares, seja ele na esfera da Administração Pública Federal, direta e indireta, visando à proteção dos direitos dos administrados e a melhor execução dos fins da Administração Pública.

Todos os entes devem observar o processo administrativo aos tributos respectivos, assim, os tributos de competência federal instaura-se o processo administrativo federal, aos de competência estadual o processo administrativo estadual e aos tributos que a constituição atribui competência municipal, o contencioso administrativo municipal.

A competência tributaria elencada nos artigos 153, 154, 155 e 156 da Constituição da República Federativa do Brasil é quem vai determinar o contencioso administrativo correspondente ao ente da federação onde se instaurará o processo administrativo.

3.2 PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

O princípio da ampla defesa é prerrogativa constitucional prevista aos cidadãos e à própria Administração quando parte de determinada relação processual que incida sobre liberdade ou bens dos interessados, garantindo-se à coletividade a obediência ao *iter* legalmente previsto à prática do ato administrativo final no processo.

O caráter prévio da defesa, por se tratar de um dos desdobramentos da ampla defesa tem por escopo do direito de efetivar-se a defesa anteriormente ao ato decisório. Deve estar estabelecido de modo prévio o procedimento a ser seguido (se previsto em lei específica, ou, seguindo os ditames da Lei n.º 9784/99, quando cabível em função de sua aplicabilidade subsidiária prevista no art. 69) e as sanções que poderão ser aplicadas.

O princípio da motivação é essencial e obrigatório diante de um devido processo administrativo e consiste na obrigatoriedade de que sejam explicitados os fundamentos fáticos e normativos da decisão. Assim, o cidadão poderá refutar ou concordar ou não com as alegações e argumentos do administrador público repercutidos no ato decisório.

A finalidade do princípio ora em lume é ensejar o direito de defesa do cidadão diante do devido processo administrativo ou judicial, se desejá-lo. Desse modo, controlam-se os atos da Administração perante possível demanda judicial, salientando-se que ato administrativo não possui força de coisa julgada.

O real alcance do adjetivo "legal", decorrente do art. 5º, inciso II da Constituição Federal e insistido na Lei n.º 9784/99 em seu art. 2º, parágrafo único, inciso I, é vincular a atividade processual administrativa à atuação conforme a lei e o Direito. Não há legítima supressão da liberdade ou bens pelo simples fato de estar previsto em lei, ainda que mero ato da Administração não é meio apto à restrição de direitos do administrado. Tais atos somente serão legítimos quando estiverem dando fiel execução à lei.

Registre-se que a própria Lei n.º 9784/99 regula em seu art. 2º a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa, regulando-se infraconstitucionalmente o cumprimento do art. 5º, inciso LV da Constituição Federal de modo direto e indiretamente o art. 5º inciso, LIV, porquanto se violados o contraditório e a ampla defesa, restará liquidado o devido processo.

3.3 DA FORMAÇÃO DA CERTIDÃO DE DIVIDA ATIVA – CDA

A formação da CDA tem supedâneo no devido processo legal administrativo, onde se apurará o quantum debeatur e o sujeito passivo. Depois do transito em julgado, será inscrito

em Dívida Ativa e extraída Certidão que fundamentará a execução fiscal em processo judicial. Quando solicitado pelo juiz, pelas partes ou pelo Ministério Público, cópias daquele são apresentadas e apensadas aos autos da execução, conforme art. 41 da Lei de Execuções Fiscais, Lei n.º 6.830, de 22/09/1980

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 201 caput, dispõe que o crédito à Fazenda Pública, o regularmente inscrito na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em regular processo administrativo.

O art. 2º, §§ 5º e 6º, da Lei nº. 6.830, estabelece os requisitos formais dos termos de inscrição em dívida ativa, reproduzindo o conteúdo do art. 202 do CTN, com a finalidade de assegurar ao devedor conhecimento da origem do débito. Sem observância dessas formalidades legais, será indevida a inscrição de dívida e, conseqüentemente, sem efeito a certidão que instruirá a execução.

Tal legislação, em seu parágrafo 5º dispõe que o Termo de Inscrição da Dívida Ativa deverá conter o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio e residência de um e de outros; o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; a indicação de estar ou não a dívida sujeita a atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa; o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

Se da formalização da CDA não constar como sujeito passivo o nome do sócio, não é possível desviar-se o rumo da execução da sociedade para ele haja vista não constar do título executivo extrajudicial que dará ensejo à ação de execução fiscal. Não pode ficar ao alvedrio da Fazenda de executar qualquer co-responsável, porquanto seu título executivo terá força contra os devedores perante os quais foi constituído. Se o contribuinte não participou do processo administrativo e, conseqüentemente não tem seu nome na formalização da CDA será parte ilegítima para figurar no processo de execução judicial fiscal.

4. O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Lei no 5.172/66 – o Código Tributário Nacional foi aprovada como lei ordinária da União, visto que, naquele tempo, a lei complementar não apresentava o caráter ontológico-formal que só foi estabelecido com o advento da Constituição de 1967. Todavia, com as

mutações ocorridas no ordenamento anterior, a citada lei adquiriu eficácia de lei complementar. E, com tal índole, foi recepcionada pela Constituição de 1988.⁷

Trata-se de uma lei ordinária, com status de lei complementar, sobre leis de tributação que sistematizou a disciplina jurídica básica do tributo, dando-lhe organicidade e condições de aplicação.

Destarte, o Código Tributário Nacional é que intui as normas gerais de direito tributário que são exigidas pelo art. 146, inciso III da constituição brasileira, regula as normas gerais de direito tributário aplicáveis à todos os entes da federação: União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Totalmente constitucionalizado, ou seja, a Norma Padrão de Incidência dos Tributos está contida na Constituição Federal – que de uma maneira direta ou indireta – aponta: a Hipótese de Incidência possível – o Sujeito Passivo possível – o Sujeito Ativo possível – Base de Cálculo possível e a Alíquota possível.

4.1 A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA À LUZ DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Nosso Código Tributário contempla a hipótese de responsabilização dos sócios por atos praticados pela Pessoa Jurídica. Dispõe o artigo 135 do CTN que:

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
(omissis)
III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Nesse dispositivo encontramos mais uma hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, com o alcance do patrimônio de pessoas físicas, expressamente elencadas pela lei, possível na hipótese de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Nesse caso, "retira-se o véu" que é a personalidade jurídica para responsabilizar quem pratica o ato ilegal.

Da inteligência do art. 135, inc. III, do CTN, pode-se depreender que a regra é de que o patrimônio social responda pelos créditos tributários constituídos contra a pessoa jurídica, excepcionando-se, na forma da parte final do caput do artigo, os créditos decorrentes de obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 60-61.

social ou estatutos, casos ensejadores da responsabilização de sócio gerente, administrador ou representante.

Para o professor Machado⁸ (2007, p. 186/187) , "o que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta. Também não basta ser diretor, ou gerente ou representante. É preciso que o crédito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos." (grifo nosso)

É de se notar que a atuação dolosa das pessoas elencadas no CTN, art. 135, inc. III, deverá estar insofismavelmente demonstrada nos autos do processo para adquirir o condão imputar tal responsabilização pessoal. O mero inadimplemento da obrigação tributária não configura a prática de ato em desconformidade a lei ou contrato social.

Apesar da literalidade do texto legal, no entanto, tem o Fisco se valido da regra do art. 135 do CTN para responsabilização de sócios e de ex-sócios das empresas, inclusive com a inclusão do nome dos mesmos na ação de execução onde não se verifica haverem eles participado do processo administrativo em observância dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Os tribunais pátrios, em especial o Superior Tribunal de Justiça, têm rechaçado essa prática, fazendo prevalecer o entendimento que não se pode inserir pessoas físicas quando a execução foi promovida em face da pessoa jurídica. Ademais, também não é o simples inadimplemento da obrigação tributária que terá o condão de fazer incidir o artigo 135, III do CTN.

Em se tratando de redirecionamento com suporte na responsabilidade de que trata o art. 135, III, do CTN, o Juiz deve exigir do Exequente que demonstre a participação do executado em regular processo administrativo e que o sócio exerceu a gerência na época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, além de que a obrigação decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nesta senda, forçoso concluir que, a partir de uma análise do art. 135 do CTN, é certo que um administrador que haja dentro dos padrões diligentes e ético-sociais não poderá ser responsabilizado, pois esse ato será um ato da pessoa jurídica, atribuindo-se

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 186-187.

responsabilidade a esse administrador somente quando extrapolar os poderes que lhe foram conferidos na dialética societária.

4.2 DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA

No Código Tributário Nacional, a responsabilidade tributária está regulada no Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigação Tributária), abrangendo do Art. 128 ao 138.

Em Direito tributário, a **responsabilidade tributária** define quem é responsável pelo pagamento do tributo. Essa responsabilidade pode ter dois sentidos, um amplo e um restrito. No sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa (contribuinte ou não) ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária (ou seja, o pagamento de determinado tributo), No sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, do sujeito que não é contribuinte ao direito do Estado de exigir a prestação da obrigação tributária.

A responsabilidade pode ser delegada a outrem, quando da impossibilidade do contribuinte de pagar o devido imposto, a isso se dá a nomenclatura de Responsabilidade tributária subsidiária

Terceiros também poderão ser responsabilizados por obrigação tributária principal, se for impossível cobrá-la do contribuinte, desde que esta seja resultante de ação ou omissão na qual aqueles tenham intervindo (Art. 134, do Código Tributário Nacional).

Dentre esses terceiros responsáveis pela sucessão tributária estão elencados os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes (inciso III); os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas (inciso VII).

Embora o Art. 134, do Código Tributário Nacional, imponha que essa responsabilidade seja solidária, na verdade o próprio dispositivo legal se contradiz. Não há dúvida de que se trata, sim, de responsabilidade subsidiária, tendo em vista que, de acordo com o texto legal, os supostos devedores solidários só responderão em caso de impossibilidade de ser exigido o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Portanto, não há dúvida alguma que o terceiro somente poderá ser acionado na hipótese de o contribuinte não adimplir o débito tributário.

A exegese do art. 135, inc. III, do Código Tributário Nacional, orientando-se pelos termos consignados nos julgados do STJ, conduz à construção de que a responsabilização pessoal preceituada no dispositivo legal em tela vincula-se, obrigatoriamente, à demonstração indelével da prática dos atos com excesso de poderes ou em desconformidade ao contrato

social, por parte dos sócios gerentes, não nascendo do simples inadimplemento tributário a possibilidade de subsunção deste artigo aos casos em concreto.

A responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de decidir, estar no comando ou pelo menos influir para a sua não-ocorrência. A mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante. Também, por isso, não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão.

Sobre o re-direcionamento das execuções fiscais para os sócios e ex-sócios das empresas, cumpre esclarecer, que esse re-direcionamento consiste na transferência, da responsabilidade para quitar o débito fiscal, ao sócio administrador da sociedade comercial pelo inadimplemento junto ao Fisco, não sendo o caso de solidariedade mas sim de subsidiariedade.

4.3 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A responsabilidade solidária ocorre quando há mais de um sujeito passivo responsável pela obrigação tributária. A solidariedade nasce da vontade das partes ou decorre da lei, quando há interesses comuns. A solidariedade não comporta benefício de ordem.

A solidariedade tributária é uma situação que pode ocorrer na responsabilidade tributária: ela ocorre quando há mais de um sujeito passivo (devedor) de uma mesma obrigação tributária, cada qual obrigado à parte da dívida, ou à dívida toda.

O artigo 124 do CTN reza que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas designadas em lei.

Seguindo, o artigo 125 dispõe sobre os efeitos da solidariedade onde dessume-se que a ordem jurídica vigente não abriga a chamada responsabilidade solidária objetiva.

A responsabilidade tributária solidária de que cuida o inciso I é um dos temas onde grassa a maior confusão. Basta a interdependência entre as empresas, caracteriza pela composição do capital ou pela identidade de pessoas que compõem as sociedades para concluir-se pela responsabilidade tributária solidária. Isso é um grande equívoco. Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas. Para que isso ocorra é

indispensável a configuração do interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal.

4.4 DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

No Brasil, a norma tributária positivada caminha por regras específicas, as quais procuram não deixar dúvidas quanto à responsabilidade dos sócios pelos débitos fiscais da sociedade comercial a que pertencem. Segundo o disposto no art. 121 do CTN, vê-se que dois são os sujeitos passivos da obrigação tributária: o contribuinte e o responsável legal.

O contribuinte é aquele diretamente vinculado ao fato gerador. O responsável legal é aquele que, mesmo não se caracterizado como contribuinte, tem obrigação de pagar o tributo por efeito de expressa disposição legal. Assim sendo, a responsabilidade tributária, legalmente expressa, pode recair sobre terceira pessoa, haja vista o art. 128 do CTN, *litteris*:

Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A responsabilidade pelo débito fiscal atribuída a terceiro nos reporta à chamada substituição legal tributária. A sujeição passiva por substituição ocorre quando, em decorrência de uma disposição legal, a obrigação de pagar o tributo surge contra pessoa diversa daquela que figura no pólo passivo da regra matriz de incidência tributária, pelo que a lei substitui o sujeito por outro indireto.

5. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO EX-SÓCIO

Na execução fiscal contra ex-sócios, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem afastado a possibilidade de responsabilizá-los por débitos que tiveram origem no seu período de gestão, desde que não tenham infringido a lei ou o contrato, que tenham se afastado regularmente da sociedade e que esta tenha dado continuidade às suas atividades.

A responsabilidade do sócio ou do ex-sócio, seja ele gerente ou não, é condicionada à prática de atos com violação do contrato ou da lei. A responsabilidade, como é da melhor doutrina e jurisprudência, não é simplesmente objetiva, exigindo o ato doloso ou culposo para induzir a responsabilidade pessoal do sócio. O simples débito fiscal da sociedade não está

neste caso, pois, do contrário, qualquer dívida da sociedade poderia constituir aludida violação à lei, e, nesse entendimento, todos os credores estariam autorizados a executar bens particulares dos sócios-gerentes das sociedades limitadas.

No caso de ser o ex-sócio, mais absurdo será o procedimento haja vista não mais fazer parte dos quadros da empresa. Ademais, caso o encerramento das atividades ocorra posterior à transferência das cotas na sociedade, o ex-sócio não mais poderá figurar no pólo passivo de uma ação executória.

Destarte, é certo que em sede de execução fiscal, a responsabilidade de antigo sócio que já havia se retirado da empresa é inadmissível, até porque ao adquirir uma empresa com débitos junto ao Fisco, a nova sociedade empresarial adquire com a compra, também eventuais débitos, isto quer dizer que os novos proprietários assumem o ônus e o bônus na cadeia sucessória. Assim, a empresa continua a mesma, e, possíveis débitos existentes serão cobrados da pessoa jurídica.

Extraída na Junta Comercial a certidão da referida empresa, nela não se figuram os sócios atuais. Caso se vislumbre a incidência dos artigos 134 e 135 do CTN, e se redirecione a execução à pessoa dos sócios, esta jamais poderá atingir os ex-sócios, haja vista não mais serem proprietários da referida empresa.

No sistema jurídico-tributário vigente, em raríssimos casos, o sócio gerente pode ser responsabilizado pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei ou cláusulas do contrato social. Na hipótese em que o sócio já se retirou da empresa, a ele não pode ser atribuída à prática de atos com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto de maneira a infringir o princípio legal esculpido no artigo 135 do CTN. Este ex-sócio não pode ser responsabilizado pelo débito fiscal, objeto de execução fiscal, ajuizada quando não mais participava da empresa executada.

Nesse norte, conclui-se que, nos casos da inclusão de ex-sócio, quando já houve a transferência das cotas da sociedade, é absolutamente inconcebível e arbitrário tal procedimento haja vista a sucessão dos proprietários figurantes do contrato social por cotas de responsabilidade Ltda. O devedor é a pessoa jurídica.

5.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE RESPONSABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A doutrina e jurisprudência pátria já pacificaram o entendimento de que os sócios-gerentes ou administradores de uma sociedade comercial somente responderão pessoalmente com as obrigações tributárias contraídas pela pessoa jurídica, ou seja, terão seus bens particulares atingidos, quando tais obrigações decorrerem de atos praticados com excesso de

poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, do Código Tributário Nacional.

A prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, pressupõem a existência do elemento subjetivo: dolo ou culpa, que deve restar comprovado pelo Fisco, de quem é o ônus probatório. Todavia, não é o que verificamos na prática forense.

Ou seja, com intuito exclusivamente arrecadatário e ignorando as garantias constitucionais do devido processo legal, contraditório e capacidade contributiva, o Fisco está interpretando equivocadamente o art. 135 do CTN, para fazer crer que constitui infração à lei o mero inadimplemento da sociedade comercial, bem como a inexistência de bens passíveis de penhora e a dissolução irregular da sociedade, responsabilizando-se pessoalmente o sócio administrador pelas dívidas contraídas em nome da sociedade.

Nesse diapasão, a lei não abaliza o redirecionamento da execução fiscal em desfavor de sócios e muito menos ex-sócios, mesmo em casos de dissolução irregular da sociedade, havendo necessidade da comprovação destes no momento de tal desiderato.

Quando a execução fiscal for redirecionada aos sócios da pessoa jurídica em virtude da responsabilidade solidária, e, aqueles não constarem na respectiva certidão de dívida ativa não podem figurar na ação executória fiscal, competindo a Fazenda Pública exequente o ônus probatório capaz de imputar-lhes a culpa por eventuais infrações apuradas durante a sua participação nas atividades da empresa executada conforme dispõe o artigo 135, caput do CTN.

Nesse passo, os sócios e principalmente os ex-sócios não são parte legítima para figurar no pólo passivo da execução quando não comprovada nos autos a responsabilidade pelo não-recolhimento dos tributos cobrados. Ademais, se a execução fiscal for promovida apenas contra a pessoa jurídica e, posteriormente, for redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, ocorrerá uma ilegalidade processual, afinal os sujeitos da ação são os que constam na petição inicial.

Configura-se uma aberração jurídica uma ação de execução ser proposta em face de um determinado sujeito e, durante o trâmite processual, outros sujeitos serem adicionados no pólo passivo sem fazerem parte do título executivo. Não há no nosso sistema de leis nenhuma previsão de tal procedimento.

Constitui, pois, delírio fiscal, à matroca de substituição tributária, atribuir-se a responsabilidade substitutiva (art. 135 - caput - CTN) para sócios, ex-sócios, diretores ou gerentes antes de apurado o ato ilícito, assim como não é responsável tributário pelas dívidas

da sociedade o sócio-gerente que transferiu suas cotas a terceiros, os quais deram continuidade à empresa.

5.2 RESPONSABILIDADE NO DIREITO CIVIL

Pela regra do artigo 1.052 do Código Civil brasileiro, a responsabilidade tributária dos sócios e administradores de sociedades limitadas é restrita ao valor das quotas, mas todos são responsáveis solidários pela integralização do capital. Esse, portanto, é o limite da responsabilidade dos sócios não-administradores por dívidas tributárias da sociedade. Isto porque o artigo 134, VII, do Código Tributário Nacional, o qual disciplina a responsabilidade dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, não se aplica às sociedades limitadas, já que a consolidada jurisprudência de nossos tribunais não as considera uma sociedade de pessoas.

Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é, em princípio, restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital. Logo, se ao retirar-se da sociedade, o capital social ainda não foi completamente integralizado, o ex-sócio continua responsável no limite do capital faltante, observado o prazo de dois anos, conforme o disposto no parágrafo único do art. 1.003 do Código Civil. Logo, à exceção deste caso, como a simples condição de sócio não implica a responsabilidade tributária, o ex-sócio só poderá ser responsabilizado se exerceu cargo de gerência na sociedade, e se agiu com abuso de poder ou se infringiu lei ou contrato social.

O artigo 1.146 do Código Civil dispõe que o adquirente do estabelecimento responde pelo pagamento dos débitos anteriores à transferência, desde que regularmente contabilizados, continuando o devedor primitivo solidariamente obrigado pelo prazo de um ano, a partir, quanto aos créditos vencidos, da publicação, e, quanto aos outros, da data do vencimento.

Observa-se a responsabilidade do adquirente do estabelecimento quando ocorrida a alienação total ou trespasse do estabelecimento, o seu adquirente sucederá o passivo do alienante, logo terá a responsabilidade pelo pagamento dos débitos pendentes, anteriores à transferência, ligados àquele estabelecimento, desde que estejam regularmente contabilizados.

Transcorrido *in albis* o lapso temporal de um ano, liberar-se-á o alienante, e o adquirente passará a ser o único responsável pelo pagamento dos débitos anteriores ao trespasse. Urge lembrar que, em relação às dívidas contraídas depois da publicação do contrato translativo do estabelecimento, apenas seu adquirente terá a obrigação de solvê-las.

6. A LEI DE EXECUÇÃO FISCAL

A Lei 6.830 denominada Lei de Execução Fiscal (LEF) é o rito específico para a cobrança dos créditos da Fazenda Pública, pois só a ela é dado o privilégio de poder constituir unilateralmente o título executivo que irá lastrear a execução fiscal, passando os créditos fazendários, a partir de sua inscrição em dívida ativa, a gozar de presunção relativa de liquidez e certeza.

A dívida ativa, segundo o artigo 2º da Lei 6830, é aquela conceituada pela Lei 4320, de 17 de março de 1964 (artigo 39), com as alterações introduzidas pelo Decreto - lei 1735, de 20 de dezembro de 1979.

O § 2º do artigo 39 citado conceitua a dívida ativa tributária como sendo o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e dívida ativa não tributária, os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

Também constitui dívida ativa da Fazenda Pública qualquer valor (entenda-se qualquer crédito) que, por determinação da lei, deva ser cobrado por uma das entidades enumeradas no artigo 1º.

Embora o artigo 1º da LEF não faça menção às fundações públicas, a jurisprudência dominante tem entendido que a elas assiste o direito de se valer do procedimento estabelecido na LEF para a exigência dos seus créditos. Além disso, a Lei 8.212/91 em seu artigo 53 trouxe peculiaridades ao rito da execução fiscal promovida no âmbito federal, garantindo às fundações públicas da União expressa legitimidade para a propositura dessa ação, não se justificando tratamento diverso em relação às fundações estaduais e municipais.

Acerca das discussões quanto a aplicação das mudanças introduzidas no CPC, insta salientar que a Lei 11.382/06 não alterou a Lei de Execuções Fiscais, esta que sempre norteou os julgados executivos, posto que o código de ritos aplica-se apenas subsidiariamente aos processos de execução fiscal, onde não houve conflitos na legislação específica.

O CPC aplica-se à execução fiscal de forma subsidiária, vale dizer, somente naquilo em que a lei específica for omissa e reclamar preenchimento, e não há omissão quanto ao efeito suspensivo dos embargos. É conferir, primeiro, os artigos 17 e 18, segundo os quais, se houver embargos, a Fazenda será intimada para impugná-los. Se não forem oferecidos, a Fazenda será intimada para se manifestar sobre a garantia da execução. Isso significa que toda discussão em torno da garantia (e, por conseguinte, de seu emprego na satisfação do débito) é paralisada pela oposição dos embargos, sendo postergada para quando de seu final julgamento.

A Lei 6.830/80 não alberga dispositivo a dizer expressamente que os embargos produzem efeito suspensivo. Entretanto em seus artigos 18, 19, 24, inciso I, e 32, § 2º, deixa bastante clara a ocorrência desse importante efeito dos embargos, o que nos autoriza a dizer que, no âmbito da execução fiscal a interposição de embargos do executado produz efeito suspensivo automático.

6.1 SUJEITO ATIVO NA EXECUÇÃO FISCAL

O sujeito ativo da execução fiscal está descrito no artigo 119 do CTN e de forma exaustiva, no artigo 1º da LEF, regendo esta a execução judicial para a cobrança da dívida ativa Fazenda Pública, que compreende a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e respectivas autarquias, aplicando-se subsidiariamente o Código de Processo Civil.

A expressão genérica, Fazenda Pública compreende as diversas entidades estatais, apresentadas num dos seus aspectos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), podendo tal denominação ser qualificada quanto a sua natureza e abrange as autarquias, segundo a melhor doutrina e dominante jurisprudência.

Na lição de Theodoro Junior⁹, quaisquer valores, cuja cobrança seja atribuída por lei à União, aos Estados, Municípios e Distrito Federal, bem como suas respectivas autarquias, poderão ser objeto de execução fiscal, nos termos da Lei nº. 6.830/80, quer se trate de crédito tributário ou não. A regalia não alcança as empresas públicas, nem as sociedades de economia mista, cujo regime jurídico é o do direito comum.

A execução fiscal ou a ação de execução fiscal é uma ação especial de cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública em face do contribuinte, após formalizada a Certidão da Dívida Ativa, no qual deverão constar: o valor, o vencimento, os sujeitos ativo e passivo.

⁹ THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**: Comentários e Jurisprudência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 18.

6.2 SUJEITO PASSIVO NA EXECUÇÃO FISCAL

O art. 4º da Lei 6.830/80 estabelece contra quem poderá ser promovida a execução fiscal, ou seja, que pessoas poderão figurar como sujeitos passivos de executivo fiscal ajuizado pelas pessoas jurídicas de direito público e autarquias, a saber: I) o devedor; II) o fiador; III) o espólio; IV) a massa; V) o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas de direito privado e VI) os sucessores a qualquer título.

Vê-se pelo mencionado dispositivo que os sócios-gerentes, administradores e representantes das pessoas jurídicas podem ser chamados a integrar o pólo passivo da relação processual, na condição de responsáveis tributários, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

A Lei de Execução Fiscal dispõe em seu artigo 2º, § 5º, I, que o termo de inscrição de dívida ativa deverá conter o nome do devedor, dos co-responsáveis e sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros, sendo requisito de validade e exigibilidade.

Por sua vez, o artigo 201 do Código Tributário Nacional conceitua a dívida ativa tributária, passível de ser executada, como sendo a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Assim, dívida ativa será sempre aquela regularmente constituída e inscrita em registro administrativo próprio, após o encerramento do procedimento administrativo em que se tenha assegurado defesa ao interessado.

7. A DEFESA DO EX-SÓCIO

A defesa dos sócios e ex-sócios na execução fiscal pode ser efetuada de várias modalidades conforme a circunstância do evento da inclusão do nome, se na formação da CDA, com o devido processo administrativo ou se posterior ao ajuizamento do processo executório.

Assim, o executado dispõe de meios para impugnar a execução que seja infundada ou mesmo com vistas a diminuir o excesso de execução. O meio mais comum de oposição se dá pelo ajuizamento da ação cognitiva de embargos do devedor, consoante art. 16 da Lei 6.830/80. Exige este a prévia segurança do juízo, o que vem a onerar em demasia o executado.

Doutrinariamente se concebe, porém, outra modalidade de defesa do executado, a se desenvolver no curso do próprio processo executivo, denominada exceção de pré-executividade, que poderá ser por ele manejada sempre que faltar ao título executivo alguns de seus requisitos essenciais ou quando tiver havido violação de norma de ordem pública, podendo as matérias constantes da petição serem conhecidas de ofício pelo julgador.

A ação anulatória fiscal também é pertinente a se desconstituir o título executivo formalizado pela Fazenda Pública.

Nesse norte, deve-se escolher a melhor alternativa para o evento vivenciado.

7.1 A EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE

A Exceção de Pré-Executividade é uma solução criada pela doutrina e pela jurisprudência. Tem como pressuposto o princípio assente na doutrina que não se pode iniciar ou prosseguir com uma execução que não preenche todos os requisitos legais. Consubstancia-se num mecanismo de defesa do executado que prescinde de segurança prévia, revelando-se como instrumento de justiça desenvolvido pela doutrina e pela jurisprudência e que hoje é de aceitação praticamente pacífica entre os operadores do direito. Trata-se de saudável construção que os processualistas pátrios engendraram para propiciar ao coagido pela execução irregular resistir aos atos executórios, trazendo à apreciação do juízo as nulidades que maculam o procedimento executivo. De modo simplista, trata-se de um pedido direto de extinção do processo, independentemente do manejo dos embargos e da segurança do juízo.

Como é cediço, a prática de qualquer ato no processo de execução somente deve ser ordenada quando o Juiz se certificar que estão presentes todos os seus requisitos. Assim, caso tenha início uma execução que não preencha os requisitos legais, por exemplo, sem que esteja aparelhada com título executivo líquido, certo e exigível, vedado será ao Estado agredir o patrimônio do cidadão apontado como devedor, seja através de penhora, seja através de qualquer outro ato executivo.

O exame dos requisitos da ação executiva é, portanto, condição de procedibilidade, cuja observância deve ser fiscalizada de ofício, pelo Juiz, na abertura e no curso da execução.

A esse instrumento fundamental para o processo de execução, que se presta a alertar ao Juiz para matérias que por ele deveriam ser conhecidas de ofício e sem o qual se teriam execuções tramitando em desrespeito ao princípio do devido processo legal, constitucionalmente assegurado, convencionou-se denominar oposição pré-processual, a qual se veicula por meio de simples petição, sem maiores formalidades.

A exceção de pré-executividade, espécie do gênero oposição pré-processual, serve à discussão, a qualquer tempo e nos próprios autos da execução, das condições da ação executiva.

Os Tribunais também vêm admitindo a utilização da exceção de pré-executividade para afastar da ação executiva quem dela não é parte. Ocorre quando há ausência de pressuposto e condições da ação, tornando-se via abreviada de defesa.

Nesta senda, em qualquer fase do processo, antes ou mesmo após a interposição dos Embargos à Execução (ou a sua falta), pode-se manejar a Exceção de Pré-Executividade, desde que sejam ventiladas matérias de ordem pública (prescrição, decadência, pagamento e ilegitimidade de parte são exemplos dessas matérias) – passíveis de conhecimento de ofício pelo magistrado – e que independam de dilação probatória, vale dizer, comprováveis através de provas pré-constituídas (pois do contrário estar-se-ia burlando o sistema processual para fazer conhecer, em verdade, os embargos à execução).

A Exceção de Pré-Executividade é isenta de custas e apresenta-se através de simples petição nos autos da Execução Fiscal. Seu acolhimento, inclusive, significa o fim do processo de Execução ao menos para a parte que a interpôs, sujeitando o Exequente ao pagamento de honorários de sucumbência na parte em que foi vencido, conforme mansa jurisprudência dos tribunais superiores.

7.2 OS EMBARGOS NA EXECUÇÃO FISCAL

A defesa do executado, em sede de execução fiscal, assume a forma de embargos à execução, que tem natureza de ação autônoma constitutivo-negativa e objetiva a desconstituição total ou parcial do título executivo, que é o termo de inscrição em dívida ativa, materializado na CDA.

Formam um processo de cognição, lateralmente instalado ao de Execução Fiscal, de jurisdição contenciosa e incidental, com o escopo de promover um “juízo de verificação”, positiva ou negativa, mediante a articulação dos fatos pelo seu autor que sejam capazes de extinguirem a obrigação, seja por negar-lhes existência, ou, caso seja acerta, apresentarem efeitos supressivos, modificativos ou elisivos da pretensão executiva ajuizada pela Fazenda Pública. Destarte, os embargos não são meios de pedir, mas sim de impedir.

Dispõe a Lei 6830/80 em seu artigo 16, que o prazo para oferecimento dos embargos à execução fiscal será de trinta dias contados do depósito, da juntada da prova da fiança bancária e/ou da intimação da penhora, sendo que não são admissíveis embargos do executado antes da garantia da execução.

Como se vê, a execução fiscal tem normas próprias e específicas quanto ao procedimento jurisdicional, não se lhe aplicando o CPC senão quando houver omissão na sua Lei 6.830/80.

Quanto ao efeito suspensivo, os embargos à execução fiscal, mesmo após a vigência da Lei 11.232/2005, continuam com tal efeito haja vista ser obrigatória a garantia do juízo para seu ajuizamento bem como a única ação do gênero manejada com um título executivo constituído unilateralmente pelo credor. Não se conferindo efeito suspensivo aos embargos, estar-se-ia legitimando a excussão do patrimônio particular sem o devido processo legal, o que fere não apenas a LEF, mas a própria Constituição.

Assim, a suspensão da execução enquanto estiverem pendentes de julgamento os embargos é medida que se impõe diante da maneira vantajosa do fisco em detrimento do cidadão prevista em lei específica.

O § 1º do art. 16 da LEF condiciona o recebimento dos embargos à prévia garantia da execução, ao passo que, na execução em geral, o executado poderá apresentar embargos independentemente de penhora, depósito ou caução (art. 736 do CPC). Garantida a execução o juiz poderá atribuir "efeito suspensivo aos embargos, quando relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado dano de difícil ou incerta reparação" (§ 1º do art. 739-A do CPC).

Não é admissível essa tentativa, aliás, com sucesso parcial, de mesclar os regimes de execução geral e de execução específica, para buscar a aplicação apenas da parte das novidades introduzidas no estatuto processual genérico, isto é, aplicação das disposições do CPC somente naquilo que favorecer a Fazenda.

Por estas fundamentações apresentadas, com, inclusive, ressonância doutrinária, resta evidente que o Art. 739-A do CPC não se aplica à Lei de Execuções Fiscais, pois diante da resolução da antinomia, prevalece o método de solução da especificidade, em detrimento da generalidade, até porque a novel legislação ordinária não adveio com o condão de alterar a Lei de Execuções Fiscais, embora esteja sendo assim interpretada e aplicada, equivocadamente, por parcela da jurisprudência.

7.3 A AÇÃO ANULATÓRIA FISCAL

Ação Anulatória, é uma Ação própria, independente da Ação de Executiva, mas dela conexa, na medida em que pretende desconstituir o título de crédito em que se funda a Execução. Pode ser promovida pelo contribuinte contra a Fazenda Pública, tendo como

pressuposto a preexistência de um lançamento fiscal, cuja anulação se pretende pela procedência da ação, com sentença de resolução do mérito que se declare inexigível.

Por ser uma ação própria a Anulatória terá autos apartados, valor da causa por óbvio equivalente ao valor trazido no título executivo, será distribuída por dependência à Execução (em razão da conexão) e seu provimento ou não resultará em condenação do vencido em honorários de sucumbência, independentemente de nova condenação nos autos da Execução Fiscal.

Todavia, sua propositura, conforme artigo 585,§ 1º do CPC e do artigo 38 da Lei 6.830/80, não impede a Fazenda Pública de promover a execução fiscal da dívida regularmente inscrita, salvo se a ação anulatória estiver precedida do depósito do valor do débito, corrigido monetariamente e acrescido de juros, multa e demais encargos, em atendimento ao que dispõe o artigo 151,II do CTN.

Por outro lado, pode-se requerer na ação anulatória, a antecipação de tutela desde que preenchidos os requisitos básicos da fumaça do bom direito e do perigo na demora. Assim sendo, nada impede que demonstrados estes dois requisitos o Juiz admita a suspensão da execução até que seja julgada a anulatória. Frise-se que aqui não se trata de suspensão em razão da litispendência, mesmo porque esta não se configura, mas em razão dos efeitos da concessão da tutela antecipada.

Na anulatória pode-se veicular toda a matéria passível de tratamento na Exceção de Pré-Executividade, além daquelas que não se pode tratar nesta peça processual. Ou seja: Na Anulatória pode-se tratar de todos os temas através dos quais se pretenda livrar o Executado dos problemas advindos de uma Execução injusta.

Ademais, trata-se de direito constitucional do devedor (direito de ação) o ajuizamento da ação anulatória do lançamento fiscal, não obstante o rito da execução prever a ação de embargos do devedor como hábil a desconstituir a obrigação tributária exigida judicialmente pela Fazenda. Os embargos à execução não são o único meio de insurgência contra a pretensão fiscal na via judicial, pois existe também a via ordinária, as ações declaratórias e anulatórias, bem como a via mandamental. Porém, se a ação anulatória busca suspender a execução fiscal ao assumir o papel dos embargos, é necessário que seja acompanhada do depósito integral do montante do débito exequendo, pois, ao ostentar presunção de veracidade e legitimidade (art. 204 do CTN), o crédito tributário tem sua exigibilidade suspensa nos limites do art. 151 do referido código.

Esse direito pode ser exercido antes ou depois da propositura do executivo fiscal.

8. CONCLUSÃO

Conforme exposto, depreende-se do estudo ora em comento que o inciso III do art. 135, do Código Tributário Nacional, foi inserido no ordenamento jurídico como exceção à regra da limitação da responsabilidade dos sócios pelas dívidas fiscais contraídas pela pessoa jurídica de direito privado, sendo que nenhuma alusão faz quanto a figura de ex-sócios. Referida responsabilidade tributária é atribuída de forma exclusiva às pessoas eleitas por aquele dispositivo legal.

Apenas se dará a responsabilização do sócio-gerente, administrador ou representante da pessoa jurídica quando o fato jurídico tributário constituir também ato ilícito, excesso de poderes ou violação do contrato social. Tal ato terá que decorrer de conduta dolosa do responsável tributário. Ademais, o mero não recolhimento do tributo não configura violação da lei, justo porque não se traduz em ato ilícito dolosamente provocado.

É certo que nenhuma pertinência há na norma em comento em relação aos ex-sócios, já retirados da relação societária a época da execução fiscal, não cabendo no dispositivo em tela, a inclusão de pessoas que já não mais fazem parte da sociedade.

Neste sentido, não é possível o redirecionamento da execução fiscal para incluir em seu pólo passivo os ex-sócios como responsáveis tributários, sendo certo que caso os sócios forem incluídos, deverão, necessariamente, serem chamados a participar do processo administrativo e estes deverão ser citados em nome próprio, dando-lhes a oportunidade de defesa, até para que seja viabilizada a incidência da penhora sobre seu patrimônio pessoal.

Se é certo que a certidão de dívida ativa goza de presunção de certeza e liquidez, não prescinde ele de regular processo administrativo em que tenham sido observados os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Sem a comprovação da existência de um crédito regularmente constituído, a certidão de dívida ativa, que embasou a execução fiscal estará despida dos requisitos de certeza e liquidez e sem força executiva.

Assim, para viabilizar o redirecionamento do executivo fiscal, o nome do sócio ou ex-sócio, gerente ou administrador da sociedade é imprescindível constar na Certidão de Dívida Ativa, que aparelha a execução fiscal.

REFERÊNCIAS

- ASSIS, Arakem. **Manual do Processo de Execução**. 4. ed. São Paulo: RT, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil promulgada em 5 de outubro de 1988**. Pré constitucionalismo. O estado constituição. São Paulo: Saraiva, 1988.
- BORBA, Marina de Neiva. A conexão entre a ação anulatória em matéria tributária e a execução fiscal. **Jus navigandi**, Teresina, n. 1471, 12 jul. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10126>>. Acesso em: 07 set. 2010.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.
- CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- DELLAGNELO, José Aleixo. **Direito tributário: princípios e conceitos à luz da CF/88 e CTN**. Curitiba: Juruá, 2002.
- DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- LOPES, Mauro Luis Rocha. **Processo judicial tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.
- LOPES, Pedro Câmara Raposo. A responsabilidade tributária dos sócios. Redirecionamento da execução fiscal. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 8, n. 263, 27 mar. 2004. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5011>>. Acesso em: 17 jul. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 186-187.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 26. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: RT, 1978.