

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
PEDRO RAFAEL MARTINS

**A EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE COMO MEIO DE
DEFESA NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO
FISCAL CONTRA O SÓCIO**

Campo Grande - MS
2008

PEDRO RAFAEL MARTINS

**A EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE COMO MEIO DE
DEFESA NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO
FISCAL CONTRA O SÓCIO**

Monografia apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no curso oferecido pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Campo Grande - MS
2008

TERMO DE APROVAÇÃO

A Monografia intitulada: A EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE COMO MEIO DE DEFESA NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA O SÓCIO apresentada por PEDRO RAFAEL MARTINS, como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no curso oferecido pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, obteve conceito _____, para aprovação.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais Pedro Luiz Martins e Matilde de Fátima C. Martins, que nunca pouparam esforços para que eu pudesse concluir este curso, e que contribuíram com todo o apoio necessário para a conclusão deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por conceder a força e a luz necessárias aos embates diários trazidos pela vida.

Aos meus pais, namorada e amigos pelo apoio e incentivo prestados nos momentos de maiores dificuldades.

A todos aqueles que contribuíram direta ou indiretamente para a conclusão deste trabalho.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	07
2 POSITIVAÇÃO DO DIREITO.....	08
3 PROCESSO ADMINISTRATIVO E A CONSTITUIÇÃO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.....	10
4 EXECUÇÃO FISCAL.....	13
4.1 EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL COMO DEFESA.....	14
4.2 EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE COMO DEFESA.....	15
5 SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	17
6 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ART. 135 DO CTN.....	18
6.1 NATUREZA DA NORMA – SANÇÃO ADMINISTRATIVA.....	22
6.2 NECESSIDADE DE APURAÇÃO.....	23
7 REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL.....	25
8 EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE COMO MEIO DE DEFESA NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA O SÓCIO.....	29
9 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	32
REFERÊNCIAS	33

1 INTRODUÇÃO

É comum nos dias atuais verificarmos, em processo de execução fiscal movido contra a sociedade empresária, requerimento do Fisco no sentido de redirecionar a execução fiscal contra a pessoa do sócio, respaldando-se no artigo 135 do Código Tributário Nacional, sem sequer que o nome desse terceiro conste na Certidão de Dívida Ativa, ou, constando nessa certidão, não foram apurados os fatos ensejadores da responsabilidade no processo administrativo que originou a Certidão de Dívida Ativa, o que na maioria das vezes acaba sendo acatado pelo Judiciário.

Age o Fisco como se tratasse de uma mera responsabilidade subsidiária, ou seja, proposta a execução fiscal contra a sociedade e não localizados bens suficientes para garantir a execução, a Fazenda Pública pleiteia nos autos da ação executiva a citação dos sócios para responderem pelo débito, culminando na inclusão sumária desses sujeitos na relação processual que antes era formada unicamente pela Fazenda Pública e pela sociedade devedora.

A proposta desse trabalho é apresentar um meio de defesa menos oneroso, mas ao mesmo tempo eficaz, para que os sócios alocados indevidamente no pólo passivo da execução fiscal possam se defender, sem prévia segurança do juízo. É nesse contexto que encontramos a exceção de pré-executividade que, conforme demonstraremos ao longo do trabalho, pode ser utilizada para conter as arbitrariedades do Fisco.

Trataremos inicialmente do ciclo de positivação do direito, do processo administrativo como condição necessária para a confecção da Certidão de Dívida Ativa, do processo de execução fiscal, bem como dos meios de defesa utilizados pelos executados. Na seqüência cuidaremos do sujeito passivo da relação jurídica tributária, da responsabilidade tributária fundada no artigo 135 do Código Tributário Nacional, da natureza da norma que imputa a responsabilidade às pessoas arroladas no mencionado dispositivo legal, bem como da necessidade de prévia apuração, em processo administrativo, da prática dos atos autorizadores da responsabilidade.

Ao final discorreremos sobre a ilegalidade do redirecionamento da execução fiscal contra a pessoa do sócio, demonstrando que a exceção de pré-executividade é um meio de defesa cabível para que essas pessoas se defendam nesse tipo de situação.

2 POSITIVAÇÃO DO DIREITO

Iniciando este trabalho de monográfico, antes de adentrar no tema principal, se faz necessário analisarmos alguns temas paralelos, que darão suporte a nossas sustentações. O primeiro ponto a ser comentado diz respeito ao processo de positivação do direito.

O processo de positivação do direito consiste na concretização das normas gerais e abstratas, através da edição de normas individuais e concretas, relatando em seu antecedente o evento previsto na norma geral e abstrata, e em seu conseqüente o nascimento da relação jurídica tributária para determinado sujeito. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹ o processo de positivação é conhecido como o caminho, em que o direito parte de concepções abrangentes, mas distantes, para se aproximar da região material das condutas intersubjetivas, ou seja, iniciando-se por normas jurídicas gerais e abstratas, para chegar às individuais e concretas.

Nesse ciclo de positivação do direito, os sujeitos credenciados pelo sistema jurídico partem das normas gerais e abstratas para o plano da individualização e da concretude, aplicando-as aos casos em concreto, dando azo ao surgimento da obrigação tributária.

Os sujeitos credenciados pelo ordenamento jurídico para realizarem a aplicação da norma geral e abstrata são: o contribuinte, nas hipóteses do denominado lançamento por homologação (artigo 150 do Código Tributário Nacional), ou a autoridade administrativa, nas demais modalidades de lançamento, nos termos do artigo 142 do mesmo *códex*.

Nessa última hipótese (lançamento efetivado pela autoridade administrativa), por se tratar de um ato unilateral, a oportunidade de o contribuinte exercer o contraditório e a ampla defesa se faz imprescindível. Também na hipótese de o Fisco imputar a alguém a responsabilidade pelo débito tributário da pessoa jurídica, evidentemente, deve ser assegurado o exercício das referidas garantias constitucionais, eis que se trata igualmente de ato unilateral do Fisco.

A forma de se garantir o exercício desses direitos básicos (contraditório e a ampla defesa) é a instauração de *procedimento administrativo* (conceito não ligado à relação de conflito), onde o sujeito passivo será cientificado da imputação que lhe foi feita, abrindo-se

¹ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 372.

prazo para a defesa. A partir do momento em que se instaura a relação de conflito, verificada com a impugnação do sujeito passivo, surge o *processo administrativo*.

Importante destacar desde logo que o processo administrativo é o instrumento que dá suporte material à expedição da CDA – Certidão de Dívida Ativa, i.e., no processo administrativo é que se apura a existência dos elementos formadores da relação jurídica tributária.

A precedência de um processo administrativo válido na formação da Certidão de Dívida Ativa (da qual trataremos adiante) é imprescindível para fazer valer os comandos insertos no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal. Isso porque nosso ordenamento jurídico manda que seja observado o contraditório e a ampla defesa toda vez que se impinja uma acusação a alguém, sendo que a oportunidade para o exercício desses direitos é com a instauração do processo administrativo. Assim, a Certidão de Dívida Ativa deve necessariamente encontrar suporte em processo administrativo válido.

Visto tais considerações, trataremos na seqüência de alguns aspectos do processo administrativo, bem como da Certidão de Dívida Ativa.

3 PROCESSO ADMINISTRATIVO E A CONSTITUIÇÃO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

No processo administrativo, assim como no judicial, é garantido à parte, em nível constitucional, o exercício do contraditório e da ampla defesa, nos exatos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que dispõe: “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”.

Comentando sobre o contraditório e a ampla defesa nos processos administrativos, percucientes são as lições de Fabiana Del Padre Tomé², vejamos:

Assim, efetuada a aplicação de norma tributária por autoridade administrativa, deve o destinatário do ato ser cientificado, possibilitando sua defesa. O direito de ser ouvido abrange, ainda, a oportunidade de manifestação sobre as informações, pareceres, decisões, perícias e documentos formulados ou apresentados pelo órgão exator, bem como a necessidade de apreciação de toda a matéria de defesa produzida pelo administrado. Dele decorre o direito à ampla instrução probatória, assegurando a utilização de todos os meios de prova pertinentes à lide administrativa, desde que lícitamente produzidos. Nos exatos termos referidos pelo Texto Constitucional, trata-se do direito ao “contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 5º, LV), os quais constituem condição necessária para a validade do ato e do processo administrativo instalado.

Nessa senda, nota-se que nossa Carta Magna garante amplamente, também em sede de processo administrativo, o exercício do contraditório e da ampla defesa, de forma que, expedindo a autoridade administrativa uma norma individual e concreta determinado a alguém o recolhimento de determinado valor aos cofres públicos, deve ser assegurado a essa pessoa o contraditório e a ampla defesa, sob pena de invalidade do processo administrativo instalado, e conseqüentemente da Certidão Dívida Ativa originada.

Pois bem, colocando em tela o lançamento tributário (entendimento como ato resultante do procedimento que apurou a obrigação tributária, e não como lançamento/procedimento), uma vez efetivado, quando o crédito tributário adquire o

² Fabiana Del Padre Tomé, *A Prova no Processo Administrativo Fiscal*, Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, p. 557.

atributo da *exigibilidade*, pode ocorrer de o sujeito passivo não cumprir voluntariamente a obrigação que lhe foi imposta.

Como bem ressalta Carlos César Sousa Cintra³ em seu estudo intitulado *Apontamentos acerca da Cobrança da Dívida Ativa*, sabe-se que a linguagem das normas jurídicas (“dever ser”) não tem o condão de ferir efetivamente as condutas a serem disciplinadas (“ser”). Ainda nos utilizando das palavras do mencionado autor, isso significa que nem sempre se dá o cumprimento espontâneo dos deveres jurídicos prescritos pelas normas jurídicas primárias.

Frente a essa situação, o ordenamento jurídico prevê mecanismos que possibilitam a satisfação dessas obrigações não cumpridas, através da expropriação de bens de devedor. E é nesse contexto que encontramos o processo de execução fiscal, cujo objetivo é tornar efetivo o cumprimento da obrigação imposta pela Fazenda Pública. No caso do não cumprimento espontâneo da obrigação, a Fazenda Pública poderá se socorrer da ação executiva a fim de garantir a efetividade daquela norma individual e concreta.

Entretanto, importante destacar desde logo que para a Fazenda Pública valer-se do processo de execução, não basta que tenha a obrigação tributária devidamente constituída. Este é um pressuposto necessário, mas não suficiente. É necessário ainda, por disposição expressa do artigo 580 do Código de Processo Civil⁴, que se constitua um título executivo, sendo reconhecido como tal a Certidão de Dívida Ativa, de acordo com o que prescreve o artigo 585, inciso VII, do Código de Processo Civil.

Em outras palavras, para lançar mão do processo executivo é imprescindível que a Fazenda Pública, depois de constituída a relação jurídica tributária através do lançamento e instaurado o processo administrativo competente, providencie a confecção da Certidão de Dívida Ativa, pois esta sim é reconhecida pelo ordenamento como título executivo. Nesse momento, a obrigação passa a ser *exequível*, permitindo-se aí a instauração do processo de execução fiscal.

Nesse sentido é o escólio de Paulo Cesar Conrado⁵:

Conclusão: mais do que constituir a obrigação tributária (via lançamento) ou de vê-la constituída pelo contribuinte (via

³ Carlos César Sousa Cintra, *Apontamentos acerca da Cobrança da Dívida Ativa*, Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, p. 678.

⁴ Art. 580 do Código de Processo Civil: A execução pode ser instaurada caso o devedor ao satisfaça a obrigação certa, líquida e exigível, consubstanciada em título executivo.

⁵ Paulo Cesar Conrado, *Processo Tributário*, p. 151/152.

“autolancamento”), o Estado-fisco, para que possa se pretender agente provocador do Judiciário em nível de execução, deve, precedentemente, constituir o correlato título executivo, fazendo-o mediante específico procedimento administrativo (falamos aqui, repare-se, em procedimento porque ausente a idéia de conflituosidade nessa fase) de inscrição do crédito tributário no respectivo Livro da Dívida Ativa.

Com isso, a obrigação, desde antes exigível (tanto que o Estado-fisco, em sede de lançamento, notifica o contribuinte, sem prejuízo da possibilidade de impugnação, para pagar), avança para o plano da exequibilidade (executabilidade), essa sim condição necessária e suficiente para a instauração dos executivos fiscais.

Assim, atendidos esses pressupostos (constituição da obrigação tributária, instauração de processo administrativo e confecção da Certidão de Dívida Ativa), a Fazenda Pública estará autorizada a iniciar a execução fiscal. No caso específico da cobrança judicial da Dívida Ativa pela Fazenda Pública, o processo de execução é regulado pela Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980, denominada de Lei de Execução Fiscal.

Feitos esses esclarecimentos acerca da positivação do direito, do processo administrativo, bem como da Certidão de Dívida Ativa, passaremos, na seqüência, a tratar do processo de execução fiscal.

4 EXECUÇÃO FISCAL

Como dito anteriormente, a execução é o meio pelo qual a parte credora busca o efetivo cumprimento da obrigação que foi imposta ao devedor, ante a resistência deste em cumpri-la voluntariamente. O credor então se socorre do Estado-juiz que, em atividade substitutiva à das partes, utiliza-se de normas processuais tendentes a dar efetividade ao cumprimento daquela obrigação. Recorrendo aos ensinamentos de Luiz Rodrigues Wambier⁶, podemos afirmar que a atividade jurisdicional executória é preponderantemente material, ou seja, busca-se um resultado prático, fisicamente concreto (exemplos: a retirada de um bem do patrimônio do devedor e sua entrega ao credor; a expropriação e alienação de bens do devedor e entrega do dinheiro obtido ao credor etc.).

O processo de execução fiscal, assim como o processo de execução comum, em razão da sua própria finalidade, não comporta decisões acerca do direito material, até porque a execução pressupõe que o direito material já foi devidamente acertado, i.e., já foi determinado em momento anterior, seja num processo de conhecimento, seja num processo administrativo (no caso da constituição da obrigação tributária), onde já foi assegurado à parte o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Seguindo os ensinamentos de Ernane Fidélis dos Santos⁷, “o processo de execução não se orienta pelos mesmos princípios do processo de conhecimento. Neste, a atividade do juiz se desenvolve no sentido de solucionar a lide; naquele, nada há a decidir, a não ser questões incidentais (casos, por exemplo, da penhorabilidade de bens, regularidade de citação, problemas de depósito etc.)”.

Corroborando nossas assertivas, temos as lições de Carlos César Sousa Cintra, que leciona:

Destarte, impende aceitar que no âmbito do processo de execução existe sim espaço para que o juiz exerça atividade decisória. Isto se dá quando ele desenvolve o controle, mediante decisões interlocutórias, tanto da própria admissibilidade da execução (condições da ação e pressupostos processuais) bem como dos requisitos dos atos executivos a serem postos em prática.

O que não se consente é que o processo executivo seja palco para a realização de exame (acertamento) sobre a existência do direito material do credor (exequente) a ser satisfeito mediante a execução forçada,

⁶ Luiz Rodrigues Wambier, *Curso Avançado de Processo Civil*, p. 39.

⁷ Ernane Fidélis dos Santos, *Manual de Direito Processual Civil: Execução e Processo Cautelar*, p. 03.

visto que dita possibilidade não se coaduna com a feição deste tipo de processo judicial. Isto porque, consoante foi dito anteriormente, ressalvadas algumas manifestações relativamente a eventuais nulidades do processo executivo, a atividade do juiz, na essência, restringe-se a decretar medidas judiciais (sub-rogatórias ou coercitivas) voltadas à satisfação do direito subjetivo do credor.⁸

Dessa forma, fácil perceber que no processo de execução a atividade do juiz fica adstrita a decretar medidas judiciais voltadas à satisfação do direito subjetivo do credor, e a proferir atos decisórios restritos a questões incidentais, tais como a penhorabilidade de bens, regularidade de citação, problemas de depósito, bem como aqueles referentes à própria admissibilidade da execução. Não é admissível nessa modalidade processual, de forma alguma, dizer sobre o direito material.

Embora o processo de execução fiscal pressuponha a existência de uma obrigação líquida, certa e exigível, consubstanciada em título executivo, nos termos do artigo 580 do Código de Processo Civil, é evidente que deve conter mecanismos que possibilitem a defesa do executado, para combater possíveis vícios do processo executivo. Os meios de defesa comumente utilizados pelos executados são os embargos à execução e a exceção de pré-executividade, dos quais trataremos nos tópicos seguintes.

4.1 EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL COMO MEIO DE DEFESA

Por não ser o foco principal deste trabalho, teceremos tão somente algumas considerações superficiais acerca dos embargos à execução fiscal, dando mais ênfase à exceção de pré-executividade.

O meio de defesa convencional no processo de execução fiscal são os embargos à execução, os quais são ofertados pelo executado no prazo de 30 (trinta) dias contados do depósito, da juntada da prova da fiança bancária ou da intimação da penhora, conforme for o caso, nos termos do artigo 16 da Lei de Execução Fiscal. Denota-se, portanto, que para que os embargos sejam admitidos, necessária se faz a prévia garantia da execução.

Os embargos à execução caracterizam-se como um processo de conhecimento incidental ao de execução, permitindo a ampla produção de provas, autorizando que o executado ponha em discussão o próprio mérito do direito consubstanciado no título

⁸ *Op.Cit.*, p. 683.

executivo, bem como os defeitos na constituição e andamento da execução. Nos embargos, o executado impugna a validade da pretensão executiva, podendo alegar toda a matéria útil à defesa, requerer provas, juntar documentos, arrolar testemunhas.

Além desse meio de defesa, o executado dispõe de outra opção, a qual se demonstra menos onerosa, eis que não necessita a garantia do juízo. Trata-se da exceção de pré-executividade, a qual será tratada no tópico que segue.

4.2 EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE COMO MEIO DE DEFESA

A exceção de pré-executividade é uma ferramenta que proporciona ao executado um meio de defesa dentro do processo de execução, independentemente da garantia do juízo. Esse instituto possui suas raízes no art. 10, do Decreto Imperial n. 9.885/1888, que permitia a defesa do executado, sem segurar o juízo, quando pudesse comprovar o pagamento ou a anulação do débito, com documentação hábil.⁹

Outros exemplos de utilização dessa ferramenta poderiam ser aqui elencados como antecedentes históricos, no entanto, este não é o enfoque principal deste estudo. Assim, interessante destacar o precedente histórico de maior aceitação doutrinária,¹⁰ qual seja o parecer ofertado por Pontes de Miranda sobre ações de execução baseadas em títulos com assinaturas falsas, movidas em face da Companhia Siderúrgica Mannesmann, onde o jurista defendeu a possibilidade de o executado alegar vícios de validade da execução, sem a prévia garantia do juízo.

A partir daí, apesar de não positivada, a exceção de pré-executividade, que alguns autores preferem denominar de objeção de pré-executividade, passou a ser aceita pela doutrina e jurisprudência para demonstrar, dentro do próprio processo de execução, a sua invalidade, sem a constrição prévia.

Sobre a exceção de pré-executividade, Claudine Camargo Manenti¹¹ pontua:

Na prática, observaram-se reiteradas injustiças para com o devedor, que ficava impossibilitado de argüir vícios flagrantes que contaminavam o título, sem o comprometimento de seu patrimônio, de onde surgiu

⁹ Célio da Silva Aragon, *Os Meios de Defesa do Executado*, p.156.

¹⁰ Alberto Camiña Moreira, *Defesa sem Embargos do Executado: Exceção de Pré-Executividade*, p. 22, citado por Célio da Silva Aragon, *Os Meios de Defesa do Executado*, p.156/157.

¹¹ Claudine Camargo Manenti, *Considerações sobre a Execução Fiscal e a Exceção de Pré-Executividade*, in *Processo Tributário – Administrativo e Judicial*, p. 551.

corrente doutrinária e jurisprudencial favorável à atenuação do rigorismo da lei processual, em homenagem aos princípios e ditamos antes mencionados.

Tem-se admitido assim, que o devedor, no próprio processo de execução e independente de embargos e garantia prévia, possa opor-se à execução quando for o caso de vícios ou de falhas relacionadas com a mera admissibilidade da execução

Observa-se que foi a partir da necessidade de que se argüir vícios ou falhas relacionadas com a execução, sem a necessidade de comprometimento do patrimônio, que a doutrina e a jurisprudência passaram a admitir a utilização desse meio de defesa. Embora não tenha previsão explícita em nosso ordenamento jurídico, pode-se extrair como fundamento para utilização de tal expediente o artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal, que traz em sua redação: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Importante registrar, contudo, que tal instrumento somente poderá ser utilizado quando não for necessária a dilação probatória, i.e., quando as alegações puderem ser comprovadas de plano. Se a solução da controvérsia demandar dilação probatória o meio de defesa cabível será os embargos à execução fiscal.

Célio da Silva Aragon¹², com propriedade, define a exceção de pré-executividade como a “forma de defesa de mérito a ser manejada nos próprios autos do processo executivo, independentemente de penhora, quando notória a ausência de executividade do título, quer pela ilegitimidade da cobrança, quer pela falta de condições da ação ou dos pressupostos de regularidade e validade da relação processual.”

Dessa forma, podemos conceituar a exceção de pré-executividade como sendo um meio de defesa utilizado pelo executado para obstar a execução, nos casos em que possa ser demonstrada cabalmente, e de imediato, a impossibilidade de seu prosseguimento, sem que tenha o devedor que suportar os prejuízos da penhora.

¹² *Op.Cit.*, p. 168/169.

5 SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O sujeito passivo da relação jurídica tributária, localizado no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência, nos termos do artigo 121 do Código Tributário Nacional, é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. De acordo com o *parágrafo único* do referido dispositivo, o sujeito passivo pode assumir feições distintas, ora como contribuinte, ora como responsável.

Vejamos as prescrições do artigo 121 do Código Tributário Nacional:

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

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

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

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

Nota-se que o sujeito passivo da relação jurídica tributária não precisa necessariamente estar diretamente ligado ao critério material, como no caso do *contribuinte*. Pode também ser eleito pelo legislador ordinário outro sujeito, ainda que não tenha essa relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, hipótese em que receberá a denominação de *responsável*.

Em harmonia com o dispositivo citado é a definição trazida por Paulo de Barros Carvalho¹³, para quem o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direito – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

Colocando em voga a figura do contribuinte, entendemos que não subsistem maiores dúvidas, caracterizando-se como a pessoa, física ou jurídica, que realizar a materialidade descrita na regra-matriz de incidência tributária. A controvérsia está na figura do responsável, que é tratada no Capítulo V do Código Tributário Nacional.

¹³ *Op.Cit.*, p. 384.

6 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ART. 135 DO CTN

De início, o Código Tributário Nacional, mais especificamente em seu artigo 128, estabelece que 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.

Como bem salienta Paulo de Barros Carvalho¹⁴, a prescrição acima prepara o intérprete para assimilar um princípio genérico, que o ajude a compreender as mensagens subseqüentes, reguladoras da responsabilidade dos sucessores, da responsabilidade de terceiros e da responsabilidade por infrações. Cuidaremos no presente trabalho unicamente da responsabilidade de terceiros, particularmente da responsabilidade dos sócios-gerentes.

Reza o artigo 135 do Código Tributário Nacional:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
I – as pessoas referidas no artigo anterior;
II – os mandatários, prepostos e empregados;
III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Nota-se que o dispositivo supracitado imputa aos mandatários, prepostos e empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, bem como às pessoas referidas no artigo 134 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O inciso I faz menção expressa às pessoas referidas no artigo anterior (artigo 134), onde encontramos no inciso VII a figura do sócio. Do dispositivo legal acima citado vê-se nitidamente que a intenção do legislador foi a de atribuir aos sócios a responsabilidade pelos créditos correspondente a obrigações tributárias de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Trata-se de uma exceção à regra geral. A regra geral é a que diz que a pessoa jurídica não se confunde com a pessoa do sócio. Todavia, em casos excepcionais, em que os sócios das pessoas jurídicas de direito

¹⁴ *Op.Cit.*, p. 321.

privado incorrerem na prática de ato ilegal, qual seja aquele praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Entretanto, cumpre-nos ressaltar que não são todos e quaisquer sócios que respondem pessoalmente pelo débito da pessoa jurídica quando praticar ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, mas tão somente aqueles que exerçam funções de gestão da sociedade, conhecidos como *sócios-gerentes*.

Reforçando nossas alegações, trazemos à baila os ensinamentos de Hugo de Brito Machado¹⁵, que leciona:

Destaque-se desde logo que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. 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.

O respeitável doutrinador complementa, com propriedade, que a responsabilidade tributária que decorre da condição de dirigente, ou sócio-gerente, em princípio, não depende do tipo de sociedade e sim do modo de agir do dirigente. Já a responsabilidade que decorre da simples condição de sócio é regulada, em princípio, nas leis que dispõem sobre as diversas espécies de sociedade. Pondera que não depende do modo de agir do sócio e sim do regime jurídico da sociedade da qual participa.

Em atenção aos ensinamentos dos renomados doutrinadores, resta óbvio que a figura do sócio, por si só, não implica em sua responsabilidade pelo débito da pessoa jurídica da qual participa, exceto na hipótese do artigo 134, VII, do Código Tributário Nacional, que trata do sócio na sociedade de pessoas, modalidade societária que permite esse tipo de responsabilização.

Já nas outras modalidades de sociedade essa responsabilização não poderá ocorrer, senão quando o sócio se encontrar também na posição de administrador da pessoa jurídica da qual participa, seja na qualidade de diretor, gerente ou representante legal e houver praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

¹⁵ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, p. 155.

Convém ressaltar que o mero não pagamento do tributo não autoriza a responsabilização do administrador pelo débito tributário, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

Pensar de modo diverso implicaria em desprezar a separação da personalidade jurídica e da personalidade dos sócios, pois estes seriam sempre responsáveis pela dívida da sociedade. Seria o total desprezo da personalidade jurídica da sociedade.

Como bem enfatiza Clélio Chiesa¹⁶, tal exegese é inadmissível, pois ao se interpretar que o mero não pagamento do tributo autoriza a responsabilidade do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, converter-se-ia a exceção em regra infalível e a responsabilidade pelo pagamento dos tributos devidos pelas empresas recairia sempre na pessoa dos seus gestores, já que o descumprimento de um dever jurídico não deixa de ser, em última análise, contrário a uma norma, que pode ser veiculada por meio de uma lei, contrato social ou estatuto.

Nesse contexto, a lei que não poderia ser violada, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional seria aquela atinente ao exercício da administração, i.e., aquela que limita a conduta dos administradores. Nesse sentido temos a acertada doutrina de Renato Lopes Becho:

Evidentemente a lei limita a conduta das pessoas. Em termos jurídicos, a lei é primeira limitação, seguida por disposições pessoais nos casos possíveis, como nas procurações. Assim, temos que a lei civil limita a conduta dos pais, tutores, curadores, inventariantes, administradores de bens de terceiros, tabeliães, etc. a lei comercial limita a conduta de sócios, administradores, síndicos (de massas falidas), comissários, etc. Além da lei, as pessoas físicas podem limitar a conduta de seus representantes, procuradores e administradores. Fá-lo-ão no instrumento, público ou particular, que estabelecer a representação e a administração, por exemplo. As pessoas jurídicas agem também assim e de forma mais ampliada, pelos próprios atos de sua fundação, por meio do contrato social (para sociedades por quotas de responsabilidade limitada, regidas pelo Decreto nº 3.708/19) ou do estatuto (para as sociedades de ações, regidas pela Lei nº 6.404/76). Esses diplomas legais apresentam algumas limitações para sócios, gerentes e administradores em geral e remetem aos contratos sociais ou estatutos a possibilidade de ampliá-las (as aludidas limitações).

Por tudo isso, podemos afirmar que a lei referida no art. 135 do Código Tributário Nacional é a lei que rege as ações da pessoa mencionada em seus incisos. Como o inciso I traz para seu núcleo todos os sujeitos listados no artigo anterior, teremos que a lei será a do pátrio poder para os pais, a da tutela e curatela para os tutores e curadores, a da

¹⁶ Clélio Chiesa, *Processo Tributário e Segurança Jurídica: Limites Jurídicos ao Redirecionamento, à Penhora e à Indisponibilidade de Bens*, p. 374.

administração civil de bens de terceiros para os administradores civis, a do inventário para os inventariantes, a da falência e da concordata para síndicos e comissários, a dos registros públicos para os tabeliães, escrivães e demais serventuários de cartórios, a comercial para dissolução de pessoas jurídicas e para os sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Para os demais, aqueles arrolados nos outros incisos do art. 135, será também sua lei de regência. Assim, para os administradores de empresas (gerentes, diretores, etc.), será a lei comercial.¹⁷

A transcrição acima é de grande valia para a compreensão do tema. A lei referida no artigo 135 do Código Tributário Nacional é a lei que rege as ações da pessoa mencionada em seus incisos, sendo que para os administradores, será a lei comercial.

Nesse sentido tem caminhado a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, afastando a responsabilidade do sócio-gerente nos casos do simples não recolhimento de tributos, desprovido de dolo ou culpa, confira-se:

Nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, os sócios-gerentes serão responsáveis pelos débitos tributários da sociedade, por substituição, tão-somente quando tenham agido com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto, bem como se houver dissolução irregular da empresa devedora. Precedentes. O não recolhimento de tributos, desprovido de dolo ou culpa, configura mora da sociedade devedora contribuinte e não responsabilidade do sócio-gerente.¹⁸

Os sócios da sociedade de responsabilidade por cotas não respondem objetivamente pela dívida fiscal apurada em período contemporâneo a sua gestão, pelo simples fato da sociedade não recolher a contento o tributo devido, visto que, o não cumprimento da obrigação principal, sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa contribuinte e não "infração legal" deflagradora da responsabilidade pessoal e direta do sócio da empresa.¹⁹

Destarte, o não pagamento do tributo não pode ser considerado como infração de lei para fins de responsabilizar o administrador pelo débito da pessoa jurídica, se desprovido de dolo ou culpa. A infração de lei a que alude o artigo 135 do Código Tributário Nacional deve ser entendida como a lei comercial, que rege as ações dos administradores.

¹⁷ Renato Lopes Becho, *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe, coordenadores, p. 1.038/1.039.

¹⁸ AgRg no Ag n.º 421311/RS. Rel. Ministra Laurita Vaz. Segunda Turma. J. 26.11.2002.

¹⁹ REsp n.º 121021/PR. Rel. Ministra Nancy Andrichi. Segunda Turma. J. 15.08.2000.

6.1 NATUREZA DA NORMA – SANÇÃO ADMINISTRATIVA

Questão importante diz respeito à natureza das relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado. Como dito, o sujeito passivo da relação jurídica tributária não precisa necessariamente estar diretamente ligado ao critério material, podendo em alguns casos não deter qualquer relação com o critério material. Então qual seria a natureza desse vínculo que liga o responsável ao crédito tributário? Segundo a doutrina de Paulo de Barros Carvalho²⁰, com a qual concordamos, essas relações apresentam a natureza de sanções administrativas.

Nesse mesmo sentido é o entendimento de Maria Rita Ferragut²¹, para quem: “na responsabilidade de terceiros o por infração, por sua vez, a obrigação que o responsável tem, de pagar com recursos próprios tributo decorrente de fato praticado pela pessoa jurídica, advém de norma primária sancionadora, criada com o objetivo de evitar e punir a má-gestão empresarial que prejudique as atividades sociais, os sócios, os acionistas e o interesse público”.

Não destoando dessa linha, Carlos César Sousa Cintra²² leciona: “precisamente pelo fato de eles terem praticado atos dolosos contra os interesses dos contribuintes substitutos com quem eles mantinham vínculo, o que evidencia o cunho sancionatório dos liames jurídicos de que eles fazem parte”.

Estamos de pleno acordo com a doutrina acima citada, pois a natureza sancionadora desse vínculo justifica a possibilidade de imputar a um terceiro que não tenha relação com o critério material a responsabilidade pelo pagamento de determinado tributo. Vale dizer, se a obrigação tributária decorrer da prática de algum ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, as pessoas arroladas no artigo 135 do Código Tributário Nacional poderão ser responsabilizadas pessoalmente pelo pagamento do débito tributário.

²⁰ *Op.Cit.*, p. 324.

²¹ Maria Rita Ferragut, *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, p. 42.

²² *Op.Cit.*, p. 703/704.

6.2 NECESSIDADE DE APURAÇÃO

Conforme já exposto em momento anterior, para que se afigure a responsabilidade dos terceiros listados no artigo 135 do Código Tributário Nacional, necessário que os mesmos tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que nos leva à conclusão de que é necessário que a Fazenda Pública, ao exigir que a prestação seja cumprida por essas pessoas, apure a ocorrência de tal prática.

Vale dizer, não é a qualidade de sócio, mandatário, preposto, empregado, diretores, gerente ou representante de pessoas jurídicas de direito privado que implica na responsabilização pelo débito tributário da sociedade, pois de acordo com o artigo 135 do Código Tributário Nacional, é necessário que essas pessoas tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, para que possam ser responsabilizadas pelo débito tributário da sociedade.

A prática do ato ilegal gerador dessa responsabilidade deve ser devidamente apurada pelo Fisco, oportunizando ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa, para se defender da acusação que lhe está sendo atribuída, em obediência aos mandamentos insertos no artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal²³, o que somente poderá ser alcançado em processo administrativo. A observância desse procedimento é indispensável para a formação de título executivo válido, com já dito anteriormente.

Destaca-se que a prova da prática dos atos ilegais aludidos no artigo 135 do Código Tributário Nacional deve ser trazida pela Fazenda Pública, na própria ocasião da prática do lançamento. Carlos César Sousa Cintra²⁴ pondera que deve ficar comprovada cabalmente, no lançamento, a presença dos requisitos necessários à ocasional atribuição de responsabilidade tributária a sujeitos distintos dos que ocupariam o pólo passivo da relação tributária na condição de contribuintes.

Clélio Chiesa²⁵ também aborda o assunto, destacando que se trata de responsabilidade subjetiva, impondo-se ao Fisco o ônus de comprovar a suposta infração, com a intenção de burlar o dever de cumprir as obrigações tributárias, assegurando ao suposto infrator o exercício do contraditório e da ampla defesa. Vejamos as palavras do respeitável doutrinador:

²³ ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

²⁴ *Op.Cit.*, p. 704.

Destarte, é iniludível que, em se tratando de responsabilidade subjetiva, impõe-se que seja comprovada a suposta infração e, neste caso, cabe ao Fisco o ônus de provar que o gestor praticou atos contrários à lei, com a intenção de burlar o dever de cumprir as obrigações tributárias.

Tal imputação, a meu ver, como não é de caráter objetivo, exige a instauração de processo próprio para apuração da ocorrência ou não de ato doloso, por parte do gestor, com o intuito de prejudicar os interesses do Fisco. A apuração deve ser feita, num primeiro momento, na via administrativa, assegurando-se ao suposto infrator a possibilidade de se defender da imputação que lhe é impingida.

Com visto, o ônus de provar a prática de algum ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos é do Fisco. Este é quem deve trazer, no ato do lançamento, provas suficientes de tal prática, oportunizando ao imputado, no curso de processo administrativo, o exercício do contraditório e da ampla defesa. Trata-se de responsabilidade subjetiva, afigurando-se inadmissível que o Fisco simplesmente alegue a prática de tais atos, imputando ao sujeito passivo o ônus de comprovar sua não ocorrência.

Assim, ao cabo deste tópico é importante deixar assentado: a simples condição de sócio, diretor, gerente ou representante de uma determinada sociedade não é condição suficiente para a responsabilização dessas pessoas, sendo necessário, segundo consta do artigo 135 do Código Tributário Nacional, que essas pessoas tenham praticado ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. O ônus de provar a prática desses atos ilegais é do Fisco, que deve assegurar ao suposto infrator a possibilidade de se defender do ato que lhe está sendo imputado.

Visto tais considerações, adentraremos na seqüência no tópico referente ao redirecionamento da execução fiscal para a pessoa do sócio-gerente.

²⁵ *Op.Cit.*, p. 379.

7 REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

A execução fiscal, nos termos do artigo 4º da Lei n.º 6.830, de 22, de setembro de 1980, poderá ser promovida contra o devedor, entendido como aquele que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, quando recebe a denominação de *contribuinte*, nos termos do artigo 121, inciso I, do Código Tributário Nacional, como também poderá ser promovida contra o *responsável*, figura essa que, como vimos anteriormente, não detém essa relação pessoal e direta com o fato gerador, cujo reconhecimento da condição de sujeito passivo decorre de disposição expressa de lei (artigo 121, inciso II, do Código Tributário Nacional). Focaremos nosso trabalho na figura do *responsável*.

Reza o artigo 135 do Código Tributário Nacional que serão responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: as pessoas referidas no artigo 134; os mandatários, prepostos e empregados; e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Embora o artigo supracitado traga em seu bojo necessidade de prática de ato ilegal para a responsabilização de terceiros que não tenham relação pessoal e direta com o fato gerador, o Fisco, com certa freqüência, em sua ânsia arrecadadora, intenta o redirecionamento da execução fiscal contra tais pessoas, respaldando-se no artigo 135 do Código Tributário Nacional, sem sequer que o nome desses terceiros conste na Certidão de Dívida Ativa, ou, constando seus nomes nessa certidão, sem que tenham sido apurados os fatos ensejadores da responsabilidade no processo administrativo que originou a Certidão de Dívida Ativa.

Age o Fisco como se tratasse de uma mera responsabilidade subsidiária, ou seja, proposta a execução fiscal contra a sociedade e não localizados bens suficientes para garantir a execução, a Fazenda Pública pleiteia nos autos da ação executiva a citação dos sócios para responderem pelo débito.

Em muitas ocasiões o pleito da Fazenda Pública acaba sendo atendido, culminando na inclusão sumária desses sujeitos na relação processual que antes era formada unicamente pela Fazenda Pública e pela sociedade devedora. Essa prática deve ser fortemente coibida, eis que contraria as regras postas no ordenamento jurídico e viola as garantias constitucionais mais mezinhas, conforme passaremos a demonstrar.

Como já foi esclarecido anteriormente, o processo executivo não comporta decisões acerca do direito material, até porque a execução pressupõe que o direito material já foi devidamente acertado. Não é permitido que o Fisco, no processo executivo, pretenda o acertamento da responsabilidade de terceiros que não figuraram no processo administrativo e contra quem não se formou o título executivo.

Nesse sentido é a doutrina de Humberto Theodoro Júnior²⁶, confira-se:

Sendo a execução fiscal regulada pela Lei n. 6.830 puro procedimento executivo, continua, a meu ver, inadmissível, em feito da espécie, pretender a Fazenda o acertamento de responsabilidades de terceiros ou coobrigados que não figuraram no processo administrativo e contra quem não se formou o título executivo, que é a Certidão de Dívida Ativa.

Carlos César Sousa Cintra²⁷ comunga desse mesmo entendimento, afirmando em precisas palavras que “mera afirmação unilateral do Fisco efetuada após a constituição do crédito tributário (lançamento) sobre a existência de responsáveis tributários, para fins de redirecionamento de execução fiscal (iniciada ou não), é atitude que não tem amparo no nosso direito positivo, porquanto finda por menoscabar a própria garantia constitucional de ampla defesa”.

Também não vemos como sustentar que a oportunidade de defesa viria com os embargos à execução a serem opostos pelo então executado, como defendem alguns. Isso porque o ônus de provar a prática do ato ilegal é do Fisco, sendo inadmissível a mera alegação de que teria ocorrido sua prática, jogando para o suposto responsável o ônus de provar que não houve a prática do referido ato. Ademais, os embargos à execução, na execução fiscal, exigem a prévia segurança do juízo, e o artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal dispõe que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal.

Sobre a apuração dos fatos que motivaram a responsabilidade no processo de embargos à execução, vejamos as palavras de Hugo de Brito Machado²⁸:

Realmente, admitir-se que essa apuração vai ocorrer no processo de embargos à execução é negar aos supostamente responsáveis o direito de defesa na via administrativa, onde o crédito há de ter sido apurado, defesa pertinente à própria existência do crédito, e também pertinente às

²⁶ Humberto Theodoro Júnior, *Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência*, p. 28.

²⁷ *Op.Cit.*, p. 705.

²⁸ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 609.

circunstâncias geradoras de sua responsabilidade. Portanto, implica violação de dispositivos da própria lei ordinária.

O dispositivo da lei ordinária que estabelece a possibilidade de execução fiscal contra o responsável, nos termos da lei, por dívida tributária²⁹, não diz que a execução pode ser promovida contra o diretor, mas contra o responsável tributário, e a qualificação do diretor como responsável tributário pressupõe a ocorrência de atos praticados por este com excesso de poderes, infração da lei, do contrato ou dos estatutos. Assim, admitir a execução fiscal promovida contra o sócio, ou contra este redirecionada, sem a prova dessa prática, constitui violação do dispositivo leal referido. Violação que se configura pela inadmissível ampliação de seu alcance.

Nesse contexto, percebe-se que o processo de embargos à execução não supre a necessidade de obediência ao devido processo legal. Para que este seja efetivamente atendido, necessário que seja oportunizada a defesa do suposto responsável em momento anterior, qual seja no processo administrativo que originou a Certidão de Dívida Ativa.

Dessa forma, o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios da sociedade empresária implica em violação frontal ao artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal³⁰, na medida em que imputa a prática de um ato ilegal a alguém – já a responsabilização do sócio-gerente somente é possível quando praticar algum ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos –, sem possibilitar o exercício do contraditório e da ampla defesa através da instauração de processo administrativo destinado à apuração de tal prática, o que já vimos não ser possível.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem caminhado nesse sentido:

A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de condicionar a responsabilidade pessoal do sócio-gerente à comprovação da atuação dolosa ou culposa na administração dos negócios, em decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.³¹

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. LIMITES À RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. CTN, ARTIGO 135, III. INFRAÇÃO À LEI. MORA NO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. A sociedade com personalidade jurídica própria não se confunde com a pessoa dos sócios. Constitui, pois, delírio fiscal, à matroca de substituição tributária, sem precedente apuração da prática de ato ilícito, atribuir-se a responsabilidade substitutiva (art. 135, CTN).³²

²⁹ Lei de Execução Fiscal, art. 4º, inciso V.

³⁰ LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

³¹ REsp n.º 804441/MG. Rel. Min. Denise Arruda. Primeira Turma. J. 16.08.2007.

³² REsp n.º 209434/SC. Rel. Min. Milton Luiz Pereira. Primeira Turma. J. 05.02.2002.

Frise-se que, em não sendo instaurado o competente processo administrativo destinado à apuração da responsabilidade do sócio-gerente, com a posterior confecção da Certidão de Dívida Ativa, constando o nome do responsável, não há relação jurídica tributária constituída com relação a ele, inexistente título executivo que embase a pretensão da Fazenda Pública.

Não obstante a patente ilegalidade do redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente, certo é que alguns magistrados insistem em acatar pedidos formulados pelo Fisco de citação e penhora de bens dos sócios em caso de não localização de bens no nome da sociedade empresária. Frente a tal situação, cabe a nós apontarmos um meio de defesa menos oneroso e ao mesmo tempo eficaz.

E é aqui que se encontra a proposta deste trabalho, qual seja a de que nessas situações o executado poderá se defender através da exceção de pré-executividade. Demonstraremos a possibilidade de defesa através da exceção de pré-executividade em duas situações distintas: a primeira é na hipótese do nome do suposto responsável não estar sequer expresso na Certidão de Dívida Ativa, e a segunda é na hipótese do nome estar incluído na Certidão de Dívida Ativa, mas não tiver sido apurada a prática do ato ilegal no competente processo administrativo.

8 EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE COMO MEIO DE DEFESA NO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA O SÓCIO

Eis aqui o ponto nodal de nosso trabalho monográfico. De tudo o que foi até aqui exposto, entendemos ser totalmente possível ao executado se defender no processo de execução fiscal através da exceção de pré-executividade.

Conforme já anunciado no último parágrafo do capítulo antecedente, trabalharemos com duas situações, quais sejam: I. o nome do suposto responsável não se encontra na Certidão de Dívida Ativa; II. o nome do suposto responsável se encontra na Certidão de Dívida Ativa, mas não foi apurada a prática do ato ilegal previsto no artigo 135 do Código Tributário Nacional através do competente processo administrativo.

Na primeira hipótese, não há qualquer dificuldade em aceitar a utilização do meio de defesa em questão. Isso porque, em não constando o nome do suposto responsável tributário na Certidão de Dívida Ativa, inexistente título executivo a amparar a execução fiscal contra ele. Assim bastaria a apresentação da exceção de pré-executividade alegando que não há título executivo constituído contra o suposto responsável, o que independe de dilação probatória, para que o sócio gerente seja excluído do pólo passivo da execução fiscal.

Vale lembrar que a ausência de título executivo hábil caracteriza-se como ausência de pressuposto de constituição e de desenvolvimento válido do processo, matéria que pode ser conhecida de ofício pelo juiz, nos termos do artigo 267, §3º, do Código de Processo civil, o que denota o cabimento da exceção de pré-executividade.

Na segunda hipótese, que delimitamos ser aquela em que o nome do suposto responsável tributário consta na Certidão de Dívida Ativa, porém a prática do ato gerador da responsabilidade não foi apurada em processo administrativo, entendemos que a situação se demonstra um pouco mais delicada.

Importante ter em mente que, para se emitir uma Certidão de Dívida Ativa contra alguém, é necessário que os elementos da norma que determina o crédito tributário, tenham

sido apurados de forma regular no processo administrativo que a antecede. Sem este, carece de validade a CDA.

O artigo 3º da Lei de Execução Fiscal determina que a Dívida Ativa regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez, e que esta presunção é relativa, podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

Todavia, sobrepõe destacar que a presunção de certeza da Certidão de Dívida Ativa não implica na necessidade de o suposto responsável tributário comprovar aquilo que não fez (prática de ato ilícito), cabendo-lhe provar que o Fisco não comprovou a ocorrência de conduta dessa natureza, já que, como dito anteriormente, o ônus de comprovar a prática do ilícito é do Fisco.

Segundo os ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé³³, essa presunção não exige a Administração do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico, bem como das circunstâncias em que este se verificou. Prossegue a admirável doutrinadora:

É que sendo os atos de lançamento e de aplicação de penalidade vinculados e regidos, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, tais expedientes dependem, necessariamente, da cabal demonstração da ocorrência dos motivos que os ensejaram. A motivação deve ser, portanto, respaldada em provas.

Inconcebível, portanto, o posicionamento segundo o qual, diante da presunção de legitimidade dos atos administrativos, caberia ao contribuinte apresentar provas contrárias ao relatado nos atos de lançamento e de aplicação de penalidade, incumbindo-se a autoridade administrativa apenas de ilidir as provas que o contribuinte juntar aos autos do processo instaurado.

Sendo assim, competiria ao suposto responsável tributário demonstrar que o Fisco não comprovou a prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, demonstração esta que se dá com a simples juntada dos autos do processo administrativo que originou o título executivo. Se não houver no processo administrativo qualquer diligência no sentido de comprovar a prática de ato ilícito por parte dos sócios-gerentes, não há que se falar em título executivo válido.

Assim, também nessa hipótese seria plenamente possível o sócio-gerente se defender através da exceção de pré-executividade, eis que também aqui não haveria necessidade de dilação probatória (sendo o processo administrativo documento suficiente para comprovar a invalidade do título executivo com relação aos sócios-gerentes), bem

como se trata de matéria passível de ser conhecida de ofício pelo juiz, nos termos do artigo 267, §3º, do Código de Processo Civil.

Esse meio de defesa demonstra-se de grande valia nesse tipo de situação, eis que possibilita a defesa do executado, em uma situação em que é patente a sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo da execução fiscal, sem constrição de seu patrimônio.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho monográfico apresentado permitiu a compreensão da problemática que envolve o tema relativo ao redirecionamento da execução fiscal contra a pessoa do sócio, ficando demonstrado que tal prática malfero o princípio do contraditório e da ampla defesa previsto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, eis que não é permitido ao Fisco imputar ao suposto responsável a prática de ato ilegal sem prévia apuração da responsabilidade.

Vimos também que a comprovação da prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos não pode se dar no curso do processo executivo, que se destina unicamente à satisfação do crédito, sendo vedado nessa fase o accertamento de responsabilidade de terceiros que não figuraram no processo administrativo e contra quem não se formou o título executivo.

Assim, para se apurar a responsabilidade das pessoas descritas no artigo 135 do Código Tributário Nacional é imprescindível a instauração de processo administrativo, assegurando ao suposto responsável o contraditório e a ampla defesa. Não havendo processo administrativo tendente a apurar a responsabilidade, não há que se falar em título executivo válido constituído contra a pessoa do sócio.

Para buscar sua exclusão do pólo passivo da ação, basta que o suposto responsável tributário demonstre que o Fisco não comprovou a prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, demonstração esta que se dá com a simples juntada dos autos do processo administrativo que originou o título executivo, não necessitando de qualquer dilação probatória, o que denota a possibilidade do sócio-gerente se defender através da exceção de pré-executividade.

³³ *Op.Cit.*, p. 562/563.

Assim, conclui-se que este trabalho atingiu seu objetivo principal, qual seja o de demonstrar que a exceção de pré-executividade é um meio de defesa adequado para que o sócio incluído indevidamente no processo de execução fiscal possa demonstrar sua ilegitimidade passiva.

REFERÊNCIAS

- ARAGON, Célio da Silva. *Os Meios de Defesa do Executado*. Porto Alegre: Síntese, 2003.
- ASSIS, Araken de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 2.ed. Volume VI. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BECHO, Renato Lopes. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe, coordenadores. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 1.038/1.039.
- BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CHIESA, Clélio. *Processo Tributário e Segurança Jurídica: Limites Jurídicos ao Redirecionamento, à Penhora e à Indisponibilidade de Bens*, in *Processo Judicial Tributário*. Coordenadores: Clélio Chiesa e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP Editora, 2006.
- CINTRA, Carlos César Sousa. *Apontamentos acerca da Cobrança da Dívida Ativa*. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro; Forense, 2005.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, PUC, 2004.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004.
- MANENTI, Claudine Camargo. *Considerações sobre a Execução Fiscal e a Exceção de Pré-Executividade*, in *Processo Tributário – Administrativo e Judicial*. Coordenadores: James Martins e Gláucia Vieira Marins. 1.ed. Curitiba: Juruá, 2002.
- SANTOS, Ernane Fidélis dos. *Manual de Direito Processual Civil, volume 2: Execução e Processo Cautelar*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Processo Administrativo Fiscal*. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de

Barros Carvalho. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro; Forense, 2005.

WAMBIER, Luiz Rodrigues. *Curso Avançado de Processo Civil, volume 2: Processo de Execução*. 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.