

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA - EDB
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

SILVIO CESAR DAMASCENO FERREIRA

**A EXECUÇÃO FISCAL DE CORRESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO
(quando sócio de sociedade por quotas de responsabilidade limitada)**

**BRASÍLIA
AGOSTO DE 2014**

SILVIO CESAR DAMASCENO FERREIRA

A EXECUÇÃO FISCAL DE CORRESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO
(quando sócio de sociedade por quotas de responsabilidade limitada)

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito, como requisito final para obtenção de Certificado de Especialização em Direito Tributário.

BRASÍLIA
AGOSTO DE 2014

SILVIO CESAR DAMASCENO FERREIRA

A EXECUÇÃO FISCAL DE CORRESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

(quando sócio de sociedade por quotas de responsabilidade limitada)

**Monografia apresentada como requisito
final para obtenção de Certificado de
Especialização em Direito Tributário.**

Brasília, agosto de 2014

Membro da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

RESUMO

Esta monografia descreve o processo de execução do corresponsável tributário, por iniciativa do fisco, iniciando pela via administrativa e continuando a busca dos créditos fiscais na esfera judicial. Tem o propósito de orientar e alertar o empreendedor em como entender a sua defesa, seja ela administrativa ou judicial, esta última através de embargos à execução, exceção de pré-executividade e ação anulatória. Uma vez que o autor, tendo sido empreendedor, passou pelos dissabores de execuções fiscais, além da descrição dos processos, sugere algumas providências simples de implementação, buscando amenizar a relação fisco-contribuinte, atualmente bastante difícil e desigual para este último.

Palavras-chave: execução fiscal, processo administrativo, Lei nº 6.830/80 e Código Tributário Nacional – CTN.

ABSTRACT

This text describe the process to accomplish the tributary responsible person, by the public treasury, beginning the administrative way until the judicial sphere. The intention is to give directions and alert the entrepreneur in his defense, administrative or judicial, this last with judicial resources of the brazilian legislation. By the way, the author has been an entrepreneur and passed by contrariety caused for judicial proceedings, to make a sentence effective, favorable at the public treasury and besides the description of the process, recommends some simple steps to make more easy the relationship public treasury – taxpayer, actualy rather unequal to the last.

Keywords: tax execution; procedure fiscal administrative; Brazilian laws: Lei nº 6.830/1980 –Lei de Execuções Fiscais -LEF e Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional – CTN.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	06
CAPITULO 1 – ONDE TUDO COMEÇA	09
1.1– O CORRESPONSÁVEL NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA	14
1.2 – A PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA	15
1.3 – CONCEITOS TRIBUTÁRIOS	17
1.3.1 O fato gerador e a hipótese de incidência	17
1.3.2 O crédito tributário	18
1.3.3 A constituição do crédito tributário e seu lançamento	19
CAPITULO 2 - A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO GESTOR EMPRESÁRIO	21
2.1 O contrato das sociedades de responsabilidade limitada	21
2.2 A responsabilidade pessoal dos sócios gestores	22
2.3 – Formas de responsabilização tributária do corresponsável	22
2.3.1 Responsabilidade por substituição Art.134 do CTN	23
2.3.2 Responsabilidade por transferência Art.135 do CTN	23
2.3.3 A responsabilização indiscriminada do sócio administrador ou mesmo de sócio sem poder de gestão	25
CAPITULO 3 - A DEFESA DO CONTRIBUINTE E DO CORRESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO	26
3.1 O processo administrativo tributário e suas instâncias	26
3.2 O processo judicial tributário	28
3.2.1 As ações judiciais de iniciativa do estado fiscal	30
3.2.1.1 A execução fiscal	30
3.2.1.2 A ação cautelar fiscal	32
3.2.2 As ações judiciais de iniciativa do contribuinte e do corresponsável tributário	35
3.2.2.1 Os embargos à execução	36
3.2.2.2 A exceção de pré-executividade	37
3.2.2.2.a. O manejo da exceção de pré-executividade e a presunção de liquidez e certeza da CDA	40
3.2.2.3 A ação anulatória	42
CONCLUSÃO E SUGESTÕES	44
REFERÊNCIAS	51

INTRODUÇÃO

Esta dissertação procura abordar a problemática de responsabilização dos gestores de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, por dívidas tributárias da empresa, contraídas ou não no seu período de gestão.

Boa parte daqueles que empreendem, com conhecimentos superficiais sobre legislação tributária, trabalhista e empresarial, acreditam que a sociedade por quotas de responsabilidade limitada, por sua própria denominação, restringe a responsabilidade do sócio ao total do valor de suas quotas na sociedade. O Código Civil Brasileiro, em seu artigo 1052¹ estabelece esta aparente limitação, criando a falsa impressão da limitação da responsabilidade ao valor de suas quotas, desde que integralizadas.

Só o empreendedor bem informado conhece a realidade do mundo empresarial, no que concerne à responsabilidade civil, como também a responsabilidade tributária, além da trabalhista e do Código de Defesa do Consumidor, o CDC – Lei nº 8078, de 11-09-1990.

É lamentável a desinformação do empresariado brasileiro, que em sua maioria, não recebe e também não busca orientação profissional, inclusive a legal, para empreender. Também, em sua maioria, ignora a necessidade de quantificar adequadamente o volume de recursos financeiros a constituir o capital social do empreendimento. Assim não fazendo, passa a enfrentar situações extremamente desgastantes na esfera judicial, com enorme risco de comprometimento do seu patrimônio pessoal.

Não resolverá a situação, mesmo que se livre da empresa, vendendo-a a outro ou transferindo as suas quotas do capital social. Não conseguirá se livrar da responsabilidade sobre compromissos assumidos anteriormente à sua gestão ou mesmo durante ela.

Muitos ignoram que após transferirem suas quotas da sociedade empresária, e uma vez que esta não resolve sobre as dívidas contraídas em sua gestão, o ex-sócio ficará à mercê dos credores, principalmente da fazenda pública e

¹ CC. Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

de ações trabalhistas. E já não terá como influir nas prioridades de pagamento a tais credores, pois não possuirá mais quaisquer ingerências sobre o fluxo de caixa da organização da qual foi sócio.

Conforme afirmado anteriormente, perdura a crença de que os bens do sócio de uma sociedade limitada não respondem, geralmente, pelas dívidas contraídas pela pessoa jurídica, já que este modelo societário caracteriza-se pela não responsabilização dos sócios pelas dívidas da sociedade, quando o seu capital estiver integralizado. Puro engano!

Na vertente tributária, é a pessoa jurídica, a empresa e no caso deste trabalho, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada, que contrai originalmente o débito tributário, com o dever da prestação e a responsabilidade de adimplir a exação. A “posição de contribuinte surge com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade.”²

Algumas situações, portanto, colocam o sócio ou ex-sócio, administrador ou não, na condição de corresponsável pela dívida da sociedade e seu alcance vai muito além dos dois anos previstos no art. 1032 do Código Civil.³

O presente trabalho se aterá apenas à responsabilização de sócio ou ex-sócio pelo inadimplemento de crédito de natureza tributária, devido originalmente pelo contribuinte, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada, mas cuja ação fiscal se desdobra na execução do patrimônio daqueles que figuram ou figuraram no quadro societário daquele tipo de empresa.

O desenvolvimento do presente estudo baseou-se em pesquisa bibliográfica, além de observações em processos de execução tributária em que o executado, corresponsável, havia sido gestor do negócio empresarial.

A presente monografia tem o propósito de contribuir para melhor informar aos empreendedores brasileiros, notadamente aqueles que levam para o mercado, para a livre iniciativa apenas o “entusiasmo de empreender”, sem atentarem para as inúmeras facetas que a aventura empreendedora requer para o

² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**, 3 ed., São Paulo: Saraiva 2011. p. 697.

³ CC. Art. 1.032. A retirada, exclusão ou morte do sócio, não o exime, ou a seus herdeiros, da responsabilidade pelas obrigações sociais anteriores, até dois anos após averbada a resolução da sociedade; nem nos dois primeiros casos, pelas posteriores e em igual prazo, enquanto não se requerer a averbação.

seu êxito. Não que este entusiasmo seja criticável, mas o mesmo necessita vir acompanhado de conhecimento sobre o mercado objeto de atuação, bem como sobre a legislação pertinente. Tais conhecimentos devem estar aliados à persistência, capacidade de trabalho, planejamento e também ao controle sobre todo o seu negócio.

Este texto possui três capítulos, além da INTRODUÇÃO, CONCLUSÃO e REFERÊNCIAS. O Capítulo 1 - ONDE TUDO COMEÇA, cuida da gênese do problema de responsabilização do corresponsável, da certeza e liquidez do título executivo emitido por entes políticos e descreve conceitos tributários, para a introdução do leigo nos assuntos fiscais, mesmo de forma superficial; o Capítulo 2, com título A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO GESTOR EMPRESÁRIO, evidencia a enorme responsabilidade de um gestor empresarial ou mesmo de um mero sócio quotista sem mandato de gestão; já o capítulo 3, A DEFESA DO CONTRIBUINTE E DO CORRESPONSÁVEL, comenta sobre os processos tributários, seja na esfera administrativa ou judicial, bem como mostra que o estado fiscal pode tomar iniciativas preventivas contra o contribuinte e corresponsável, para a garantia do crédito. Trata também dos tipos de defesa do corresponsável; a parte de CONCLUSÃO E SUGESTÕES oferece quatro propostas aos entes políticos, no sentido de obter maior racionalidade, rapidez, economia processual e principalmente, respeito ao contribuinte, disponibilizando-lhe o processo administrativo, quando concluso, de imediato, para a sua defesa na esfera administrativa, em tempo hábil; também uma maior integração entre órgãos públicos para a troca de informações, evitando o retrabalho e execução de corresponsável de forma indevida.

Tem-se a expectativa de que este texto possa melhor orientar o empresário, iniciante ou já iniciado no “cipoal” de economia de mercado, com informações úteis para evitar dissabores decorrentes do desconhecimento da legislação pertinente.

CAPÍTULO 1- ONDE TUDO COMEÇA

Quando a empresa deixa de recolher algum tributo, seus responsáveis devem agir com a devida rapidez, seja para adimplir o crédito tributário ou para discuti-lo.

Sendo tributo federal, o Decreto nº 70.235/1972, em seu artigo 15, estabelece o prazo de 30 dias para a defesa administrativa do contribuinte e dos gestores e sócios da empresa, neste texto sempre citado como corresponsável tributário. Não poderia ser diferente, uma vez que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, caput e inciso LV, reza sobre o direito às contraditória e ampla defesa em qualquer litígio, judicial e administrativa.***

Uma vez que a pessoa jurídica permanece omissa, não quitando o seu débito tributário mesmo quando intimada pelo fisco, ou não contesta a exação cobrada, tempestivamente, a fazenda pública inicia o procedimento de busca dos valores a serem arrecadados, mesmo que seja necessária a expropriação de patrimônio de terceiros, dos sócios, corresponsáveis tributários.

A realidade e a dinâmica organizacionais provocam inúmeras situações que tendem a responsabilizar o gestor à época do fato gerador, ou mesmo aquele que tenha assumido a responsabilidade pelo parcelamento da dívida tributária. Sem contar que o adquirente do negócio pode responder pelos débitos tributários anteriores à aquisição. São inúmeras as situações e este trabalho não tem por objetivo esgotá-las, mas apenas citar algumas, de ocorrência comum no mundo empresarial.

Conforme já dito anteriormente, a doutrina considera a responsabilidade tributária de duas formas: por substituição e por transferência. A primeira diz respeito à imposição legal à pessoa do responsável, de recolher o tributo. Ao descumprir a lei, é inserido no polo passivo da execução fiscal. Já a responsabilidade por transferência se explica pelo comportamento ilícito do gestor, situação esta prevista nos artigos 135 do CTN.

Este texto comenta adiante, de forma mais detalhada, ambas as espécies de responsabilidade, mas dará ênfase à primeira, de substituição, uma vez que o conjunto de situações em que ela se enquadra tende a comprometer indevidamente o patrimônio de pessoas que não praticaram atos “com excesso de

poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos,⁴ e mesmo assim são responsabilizadas.

Uma vez que são inúmeras as situações que se enquadram neste tipo, vale citar algumas, as mais comuns:

- a) Parcelamento de dívida tributária: O gestor que, em nome da pessoa jurídica, procede ao parcelamento do débito tributário daquela. Havendo dificuldades financeiras que impeçam o adimplemento das parcelas, além da empresa ser inscrita em dívida ativa como Contribuinte, o sócio gestor terá seu nome inscrito como corresponsável, na Certidão de Dívida Ativa;
- b) Deixar de informar ao fisco sobre alteração contratual: O ex-sócio gestor, que procedeu ao parcelamento, transfere suas quotas a terceiros, providencia o arquivamento da alteração contratual na Junta Comercial, mas deixa de comunicar ao fisco sobre o fato. Com ele ocorrerá o mesmo;
- c) Um dos riscos na aquisição de um negócio: O sócio gestor, adquirente das quotas da sociedade que já possua débitos parcelados, mesmo depositando a alteração contratual na Junta Comercial e junto aos órgãos fiscais, também terá seu nome inscrito como corresponsável na CDA, caso haja inadimplemento posterior, das parcelas, pela pessoa jurídica;
- d) O encerramento da sociedade empresária: Uma das situações mais comuns, que embaçam a visão dos empreendedores sobre os limites de sua responsabilidade, diz respeito ao encerramento societário, ao fechamento da pessoa jurídica, à sua dissolução.

A dissolução de uma sociedade empresária, ou seja, fazê-la deixar de existir como ente de direitos e obrigações, é algo complexo, além de ambíguo⁵. No sentido amplo, com a dissolução, a sociedade empresária não é mais titular de direitos nem é devedora de prestação. No sentido estrito, a dissolução é uma iniciativa extrajudicial ou judicial, que concretiza a sua extinção.

⁴ CTN - 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.

⁵ COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. Direito de empresa, 14 ed., São Paulo: Saraiva, 2010, v.2, pag. 464 – 470.

No direito brasileiro, as sociedades empresárias podem ser dissolvidas em dois regimes. No primeiro, normatiza-se a dissolução conforme previsto na Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 11.638/2007; já as sociedades contratuais, pelo Código Civil, em seus artigos 1033 a 1038.

Apesar do foco do presente trabalho se situar nas sociedades empresárias por quotas de responsabilidade limitada, ambos os regimes das sociedades empresárias são similares, quando se trata de dissolução.

Basta um ato formal extrajudicial – a decisão de dissolução pelos sócios, ou judicial – via judiciário, para inaugurar o processo de extinção da empresa. No seu desdobramento, segue-se a liquidação das obrigações e por último, caso exista, o patrimônio remanescente é dividido entre os sócios na proporção do quinhão de cada um.

Nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada, o procedimento formal de encerramento é orientado pelo direito dos contratos.

Resumindo, o processo de dissolução da sociedade empresária ocorre em três (três) fases: a primeira, da tomada de decisão por extinguir a empresa; a segunda, a liquidação, que realiza a solução das pendências obrigacionais da empresa e por terceira e última fase, a partilha, se houver patrimônio a dividir.

Embora pareça simples, cabe evidenciar que, de forma resumida, são dois os objetivos de uma dissolução empresarial: a primeira a assegurar a justa repartição entre os sócios, de tudo aquilo que a sociedade empresária gerou; a segunda e a mais importante, mas nem sempre respeitada no dia a dia, diz respeito à proteção dos credores da empresa⁶.

Se a dissolução desrespeitar o cumprimento das obrigações para com terceiros, paralisando as suas atividades e se dispersando, sem satisfazer seus credores, forçosamente aqueles responderão de forma ilimitada, com o seu patrimônio pessoal, na satisfação dos créditos de terceiros. Em sua defesa, o sócio que não tenha participado de tal procedimento, poderá requerer a dissolução judicial da sociedade.

⁶ COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. Direito de empresa, 14 ed., São Paulo: Saraiva, 2010, v.2, pag. 464 – 470.

Tal assunto é polêmico. Quando há consenso entre os sócios, restando o negócio economicamente inviável, decidem pela dissolução da sociedade. Este tipo de solução, quando obedecidos os trâmites legais, é a dissolução extrajudicial; havendo discordância no rumo a tomar, e uma parte dos sócios se convence da inviabilidade do empreendimento, por iniciativa deles a dissolução poderá ser via judicial. Este último procedimento tende a livrar os sócios que não se envolveram nos ilícitos, da responsabilidade subjetiva.

Estas são apenas algumas situações de um universo de outras, todas elas sem dolo do agente. Em tais situações, não está se falando apenas de redirecionamento da execução aos sócios, mas da inserção do seu nome como corresponsável já no surgimento da Certidão de Dívida Ativa - CDA, no ato de sua emissão.

Na oportunidade de apresentar este texto, foi inserida a crítica sobre a forma rápida e descomprometida com que o fisco – e aqui a pesquisa se ateve ao fisco federal – insere o nome do corresponsável na inicial da CDA, mesmo que o processo administrativo que deu origem ao lançamento tributário, em momento algum comprove ou indície tal pessoa por dolo, mas única e exclusivamente por haver sido ou ainda ser o gestor da empresa – contribuinte, já inadimplente.

A ausência de comunicação ao fisco sobre a troca de gestor, através de outra via da alteração contratual já arquivada na Junta Comercial, provoca a maioria de tais disfunções – a inscrição indevida de corresponsável na CDA.

Outro aspecto que merece atenção diz respeito ao direito de defesa ainda na esfera administrativa, antes da judicialização do débito tributário, antes da emissão da CDA. Em muitos casos, o corresponsável tributário não é pessoalmente intimado durante a fase administrativa, para manifestar-se.

O procedimento adequado e justo a ser adotado pelo fisco em tais casos, uma vez frustradas as tentativas de notificação ao Contribuinte, deve começar pela intimação pessoal do Corresponsável Tributário, para que o mesmo tome as providências cabíveis ao adimplemento do débito ou se oponha à exação ainda na esfera administrativa.

Por outro lado, outra situação aqui comentada se refere à responsabilização por transferência, que ocorre quando o não recolhimento dos tributos ocorre por comportamentos ilegais dos sócios e gestores de empresa. Costuma-se tipificar a apropriação indébita previdenciária e a sonegação de

informações previdenciárias como comportamentos que tipificam a responsabilidade por transferência. Muito embora o principal gestor de uma empresa tenha a responsabilidade de possuir controle total sobre tais recolhimentos, seguindo rigorosamente o que exige a lei, pode ocorrer que em determinado momento se encontre em determinada situação que o impeça de seguir o que a norma legal estabelece.

No primeiro caso, de apropriação indébita previdenciária, compromete-se penalmente aquele gestor que deixa de recolher aos cofres do fisco federal, as contribuições previdenciárias descontadas dos seus empregados. Há situações em que tal ocorrência faz parte da realidade organizacional: na data do pagamento, só há recurso financeiro para pagar o salário líquido dos empregados. Mas o mero não recolhimento pelo empregador, da contribuição previdenciária do empregado, é o bastante para tipificar a apropriação indébita previdenciária, ilícito previsto no artigo 168-A do Código Penal⁷.

Já a sonegação de informação previdenciária, também prevista no Código Penal, nos parágrafos 3º e 4º acrescidos ao art. 297 do Código Penal, caracteriza-se pelo pagamento de complemento salarial extra-contábil, “por fora”, sem o recolhimento correspondente de Imposto de Renda e todas as contribuições sociais correspondentes àquela complementação.

1.1 - O CORRESPONSÁVEL NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

Tem sido comum nos processo de execução fiscal contra a pessoa jurídica, o surgimento da Certidão de Dívida Ativa – CDA já com o nome de sócio(s) e ex-sócios como corresponsável (is) tributário(s).

Cabe observar que o volume gerado de CDA é imenso, na busca pelo fisco, de pessoa física ou jurídica que tenha patrimônio para saldar seus débitos

⁷ Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

Pena – reclusão, de dois a cinco anos, e multa.

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

tributários. Todo este volume se justifica, uma vez que a fazenda pública existe junto aos entes políticos União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Tal volume de CDA's emitidas em cada exercício pelos entes políticos é tão imenso que o processo de inclusão de corresponsável na CDA se dá sem os cuidados e reservas necessários a garantir direitos constitucionais do cidadão; uma boa parte dos corresponsáveis nas CDA's é inscrita indevidamente, por desatualização de informações por parte do fisco e por desconhecimento de procedimentos preventivos por parte do contribuinte, inclusive de informar sobre as alterações contratuais ocorridas.

Também por abuso do poder público, ao cobrar dívidas tributárias de quem não tem a obrigação de pagar, pois nem sempre o processo administrativo transcorre com a lisura e imparcialidade que seriam necessárias. Este assunto será abordado no texto, mais adiante.

Muito embora ao administrado deva ser oferecido o direito de defesa ainda na esfera administrativa, nem sempre assim ocorre. Há casos em que a Administração Tributária, por mais robusta que seja a defesa do administrado, inclusive com provas, decida manter o ato impugnado na direção do corresponsável, por maiores que sejam as suas razões. Isto ocorre com frequência.

Nem sempre o devido processo legal é observado, pois nele está a preservação dos direitos de defesa do contribuinte e por consequência, do corresponsável tributário. Tal direito é característico não só da legislação brasileira, mas de todo país democrático.

A racionalidade e tecnologia da informação juntas, ainda não atingiram o processo de geração de CDA's, muitas vezes envolvendo indevidamente terceiros que já não deveriam constar daquele título executivo.

O volume de trabalho gerado com a emissão dessas Certidões, quando emitidas com informações defasadas sobre os corresponsáveis, tem aumentado por demasiado o trabalho na esfera judicial. E no refluxo dos direitos concedidos, tem provocado retrabalho nas procuradorias de fazenda dos entes políticos, além de criar constrangimentos de variada natureza aos cidadãos envolvidos nos processo de execução fiscal.

A partir do momento em que se estabelece a relação jurídico tributária entre um ente político (credor) e um contribuinte (devedor), surge o lançamento tributário, que é o ato praticado por agente público devidamente

autorizado para tanto, que identifica a ocorrência de fato gerador tributário cuja hipótese de incidência justifica estabelecer que determinada pessoa, seja ela física ou jurídica, passa a dever ao fisco.

Pressupõe-se que o agente público obteve informações fidedignas, capazes de comprovar o fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo, o valor do débito tributário, o período, enfim, todos os dados necessários para a inscrição do débito na dívida ativa.

Uma vez todas as informações convergindo para a certeza de existência do crédito inadimplido pelo contribuinte, surge a CDA - Certidão de Dívida Ativa, título executivo extrajudicial, instrumento suficiente para buscar e constringir na justiça o patrimônio do contribuinte e do corresponsável, caso permaneça inadimplido o valor estabelecido naquela Certidão, no prazo estabelecido em lei.

1.2 - A PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA

A CDA tem presunção relativa de certeza e liquidez, conforme o disposto no artigo 204 do Código Tributário Nacional e artigo 3º da Lei nº 6.830 /80. Em outras palavras, para o contribuinte não afeito às lides tributárias, a pretensa veracidade daquele título passa a exigir do contribuinte que busca se defender, enorme esforço para assim fazê-lo, uma vez que a Certidão representa um crédito do Estado.

São várias as hipóteses de enfrentamento desta situação, quando a CDA já deu início ao processo judicial tributário. A jurisprudência sobre o assunto é vasta, mas quase sempre coloca o contribuinte em situação de desvantagem perante o sujeito ativo, o Ente Político, o exequente público.⁸

Quando se fala em corresponsável tributário, inscrito em CDA, fala-se de pessoa física que é ou pode ter sido sócio ou administrador de alguma empresa- cujo nome foi inserido no corpo da Certidão – logo abaixo do nome do contribuinte, e cujo patrimônio, a partir de tal momento, fica comprometido em sua liquidez, em sua plena liberdade de alienação, uma vez que estará constringido pelo processo executivo e para alienar parte dele, o executado terá de provar que ainda possui patrimônio suficiente para garantir a execução. Em vista disso, não é

⁸ MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de. **Manual prático de consulta tributária**, Belo Horizonte: Forum, 2010, p. 51 - 52

recomendável, mas é usual, a inclusão de responsável tributário, mesmo que não seja o reflexo do que foi apurado no processo administrativo tributário, do qual a CDA deve ser o espelho.⁹

A relevância do tema é de todos os matizes: é política, pois envolve uma lide entre Estado e Contribuinte, este nem sempre respeitado nos seus direitos, devido à ausência de um Código de Defesa do Contribuinte até a presente data; é social, pois envolve uma parte considerável da sociedade brasileira, tem a haver com as ameaças mais concretas à livre iniciativa e ao empreendedorismo; e é acadêmica, pois a discussão do tema neste ambiente desaguará forçosamente nos ambientes técnico-políticos fiscais, que poderão no futuro propor políticas públicas que minimizem o confronto estado-contribuinte. Tal embate está a exigir arejamento democrático da legislação tributária, notadamente o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966 e a Lei de Execuções Fiscais, a Lei 6830/ 1980.

O presente trabalho vai focar o processo de envolvimento de pessoa física na execução fiscal, como corresponsável tributário e busca evidenciar esta complexa problemática, buscando afirmar o seguinte.

1º. Nem todo corresponsável tributário, com seu nome na CDA, responde pelos débitos fiscais do contribuinte, caso este se omita ou não possua recursos para adimplir o débito;

2º. A presunção de certeza e liquidez da CDA leva o judiciário a considerar que ao corresponsável tributário inscrito originariamente naquele tipo de certidão, cabe o ônus da prova;

3º. O processo administrativo tributário, após findos os prazos de manifestação do contribuinte, uma vez formalizado o lançamento, não vincula o agente público a indicar corresponsável apenas se houver indícios de enquadramento do mesmo nos artigos 134 e 135 do CTN. Atualmente, vincula todos

Tais questões convergem para um ponto comum: as CDA's atualmente, quando emitidas com o corresponsável acompanhando o nome do contribuinte, não indicam se este codevedor está incurso nos artigos 134 e/ou 135 do CTN. A comprovação de dolo sempre será demonstrada, caso tenha havido, ao se consultar todo o processo administrativo que deu origem ao lançamento tributário e à respectiva Certidão.

⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, **Processo tributário**, 6 ed., São Paulo: Atlas, 2012, pag. 230 - 231

Reforçando este procedimento, encontrando-se a pessoa como corresponsável naquele título executivo, o sistema judiciário impõe-lhe outro ônus: a jurisprudência tem restringido a defesa de corresponsável, quando inscrito originalmente, no surgimento da CDA.

A pesquisa jurisprudencial que motivou a escolha do tema revelou que a defesa aceita é de embargos à execução, uma vez que no direito tributário, a Lei 6.830/ 1980 exige a garantia do juízo para que o contribuinte ou corresponsável possa se defender de forma ampla.

1.3.- CONCEITOS TRIBUTÁRIOS

É muito importante que qualquer executivo de empresa conheça a terminologia tributária e como funciona o processo fiscal, seja ele administrativo ou judicial.

Buscando organizar melhor o encadeamento dos termos tributários mais substantivos, citados neste texto, é conveniente, para o correto entendimento do leitor, conceituar os elementos formadores de um crédito tributário, capazes de, no seu conjunto, buscar no patrimônio particular do gestor a satisfação da exação, caso a pessoa jurídica não a quite ou não se manifeste em sua própria defesa. Daí a necessidade do empreendedor conhecer tais conceitos e com isso, gerenciar o seu negócio de forma eficiente.

1.3.1 - O fato gerador e a hipótese de incidência

Entende-se por fato gerador de uma obrigação tributária a ocorrência de uma situação, definida em lei como necessária e suficiente para caracterizar o fato como impositivo de tributação.¹⁰ Exemplo típico é a venda de uma televisão no balcão de loja de departamentos. A venda do objeto é um fato gerador.

Enquanto o primeiro se materializa por um fato concreto, uma operação comercial que existiu efetivamente, concretamente, a hipótese de incidência é uma suposição, uma previsão¹¹ ou seja, uma operação comercial que possa vir a ocorrer. Na prática, fica fácil diferenciar um do outro: com o verbo de

¹⁰ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 25 ed.rev., atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2005,p. 136

ação no infinitivo, é hipótese de incidência, com o verbo de ação no presente ou no passado, é fato gerador.

1.3.2 - O crédito tributário

O crédito tributário “é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).”¹²

Se a hipótese de incidência se concretiza, pela efetiva ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária, que materializa o poder jurídico que o Estado possui de criar o crédito tributário.

Desta forma, conforme estabelece o artigo 139 do CTN, o crédito tributário é decorrente da obrigação principal e possui a mesma natureza desta.

Dependendo do estado em que se encontra a prestação tributária inadimplida, pode-se ter as seguintes situações:

- a) A primeira, na qual a dívida não declarada ao fisco ainda não possua o seu valor monetário exato. Neste caso, denomina-se obrigação tributária principal;
- b) A segunda, quando uma vez liquidada, ou seja, com seu valor monetário calculado pela autoridade fiscal, é conhecida como crédito tributário;
- c) E por último, quando houver resistência ou silêncio do contribuinte na satisfação do crédito ou na sua contestação administrativa, transforma-se o crédito tributário em dívida ativa e será inscrita como tal, conforme estabelece o artigo 201 do CTN, bem como a sua previsão constitucional no artigo 131, § 3º da Carta Magna.¹³

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 25 ed.rev., atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2005, p. 174-175

¹³ FARIAS JÚNIOR, Manoel Omena <http://jus.com.br/artigos/12963/a-constituicao-definitiva-do-credito-tributario-marco-entre-os-prazos-decadencial-e-prescricional-tributarios#ixzz2qEd9GEQH> Publicado em 06/2009. Elaborado em 05/2009.

1.3.3 - A constituição do crédito tributário e seu lançamento.

Cabe privativamente à autoridade administrativa a constituição do crédito tributário. Só este tipo de autoridade pública pode proceder ao lançamento. Melhor explicando, só a autoridade administrativa específica pode iniciar e dar sequência ao processo administrativo que poderá originar um lançamento, ou seja, poderá vincular o contribuinte ou responsável a uma obrigação tributária, impondo a estes o dever de recolher o tributo.

O processo para a constituição do crédito tributário sempre se inicia na fase administrativa. É ainda nesta fase que surge o lançamento do crédito tributário. Isto ocorrendo, a autoridade administrativa, por força legal, é obrigada a intimar o contribuinte ou o responsável, para que o mesmo possa, querendo, apresentar a sua contestação, a sua defesa. Caso este direito não lhe tenha sido comprovadamente disponibilizado, o processo de lançamento é nulo.¹⁴

Para exercer o seu direito de defesa, o sujeito passivo deverá ser notificado do lançamento e ser-lhe-á concedido um prazo razoável para manifestar-se, seja na quitação do débito ou manifestando-se formalizando a sua defesa.

A constituição do débito tributário ocorrerá nas seguintes situações:

- a) Se o sujeito passivo, regularmente intimado a manifestar-se, até o final do prazo, permanecer silente;
- b) Se a sua defesa mostrar-se fracassada após os trâmites administrativos aos quais puder recorrer.

O momento da “*constituição definitiva do crédito tributário*” estabelece o marco divisor entre decadência e prescrição dos tributos, institutos extintivos da obrigação tributária. Assim estabelece o CTN nos seus artigos 156, V, 173 e 174.

Para entender melhor sobre o lançamento tributário, cabe discorrer sobre as suas modalidades, previstas no CTN:

Artigo 147 _ O lançamento Misto ou por Declaração é aquele em que o sujeito passivo presta informações à autoridade lançadora. Na realidade é uma ação conjugada entre contribuinte e Fisco em que o primeiro presta informações necessárias para que o segundo proceda ao lançamento. Os tributos

¹⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**, 6 ed., São Paulo: Atlas, 2012, p. 55 e seguintes.

Imposto de Importação – II; Imposto de Exportação – IE e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - TBIE são exemplos desta modalidade de lançamento.

Artigo 149 - O lançamento na modalidade Direto ou de Ofício é aquele que a autoridade administrativa do Fisco toma a iniciativa de lançamento, prevista em lei e também já possui todas as informações necessárias para tal procedimento. O Imposto Territorial Urbano é o exemplo típico deste lançamento.

Por último, a terceira modalidade é o lançamento por homologação ou auto lançamento, artigo 150 do CTN, caracterizado pelo fornecimento total das informações e recolhimento do tributo, pelo contribuinte, com base em valor a ser recolhido que ele próprio mensura. Uma vez que esta iniciativa se concretiza, cabe à Fazenda Pública conferir a exatidão dos valores recolhidos, homologando, expressa ou tacitamente, o recolhimento efetuado.

CAPÍTULO 2 - A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO GESTOR EMPRESÁRIO.

Entende-se por responsabilidade a obrigação de alguém responder, cuidar de algo ou de alguém. Deixando de fazê-lo, deixando de zelar ou cuidar, responderá pelo descumprimento de um dever jurídico. Assim, o pai é responsável pelo filho menor ou incapaz, bem como o gestor de um empreendimento responde pelas obrigações do negócio assumidas em sua gestão. No sentido amplo, é a obrigação pessoal de responder por seus atos ou pelos de outrem.¹⁵

No direito tributário, a palavra responsabilidade possui dois significados: um amplo, “da submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária”¹⁶; outro significado, em sentido estrito, “é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.”¹⁷

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121¹⁸, estabelece dois tipos de sujeição passiva: o Contribuinte e o Responsável. O primeiro, quando relacionado direta e pessoalmente com a situação em que nasceu o fato gerador; a segunda, diz respeito ao Responsável, mesmo não sendo o Contribuinte, que corre o risco de ser obrigado por lei a recolher a exação, mesmo que para tanto, o fisco tenha que buscar judicialmente, no seu patrimônio pessoal, a satisfação do crédito. Surge assim o corresponsável tributário.

2.1 - O contrato social das sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

¹⁵ Dicionário escolar da língua portuguesa. 11ª ed. Ministério da Educação – Fundação de Assistência ao estudante – Rio de Janeiro – 1986

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 25. Ed. rev. atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2005, p.155

¹⁷ MACHADO, op. cit., p.155

¹⁸ 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.

Para melhor configurar a responsabilidade de sócios nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada, cabem algumas linhas para esclarecer a realidade contratual neste tipo de sociedade.

O traço mais significativo neste tipo de sociedade é o compromisso contratual entre os sócios. Tal compromisso se reflete na obrigação de cada um dos sócios, de investir determinada quantia de recursos, geralmente em moeda, para a constituição do capital social do empreendimento. Cada um deles assume obrigações e titularizam direitos, uns com os outros, na constituição do ente jurídico, sujeito de direitos distinto dos sócios. Assumem assim, os sócios, a responsabilidade pela integralização do capital social e cada um responderá de forma solidária até este limite.

2.2 - A responsabilidade pessoal dos sócios gestores.

Em tese, a responsabilidade de cada um dos sócios, se a integralização do capital social total já ocorreu, vai até o limite do valor de suas quotas. Havendo sócio remisso, os demais, por força legal da solidariedade, responderão pela integralização total do capital social, adquirindo direito de regresso sobre o sócio remisso, caso este tenha provocado dano aos demais.

O risco da atividade é da própria iniciativa do empreendimento, em que são responsáveis todos os sócios da empresa, guardadas as devidas proporções de responsabilidade entre gestores e meros sócios, entre sócios controladores e sócios minoritários. É importante conhecer muito bem o universo empresarial, para seguir procedimentos adequados e esperados pela sociedade, enquanto empreendedor. O alcance do patrimônio pessoal dos sócios está previsto no arcabouço jurídico brasileiro e este texto busca explicar a forma mais comum deste alcance ocorrer, na esfera tributária.

2.3 - Formas de responsabilização tributária do corresponsável.

O CTN não distingue as espécies de responsabilidade de sócio ou sócio gestor, entenda-se aqui como corresponsável. Apenas estabelece em seus artigos 134 e 135 os fundamentos para puni-lo quando comprovado algum ato

ilícito. Já a doutrina considera a responsabilidade tributária de sócios de duas formas: por substituição e por transferência.

2.3.1 - Responsabilidade por substituição – Artigo 134 do CTN.

A primeira, a responsabilidade por substituição, diz respeito à imposição legal à pessoa do sócio responsável, de recolher o tributo. Não o fazendo, descumpra a lei e pode ser incluído no polo passivo da execução fiscal.

Ficando comprovada a responsabilidade por substituição, com base no artigo 134, VII, do CTN, o sócio em princípio não responde pelos créditos tributários inadimplidos pela pessoa jurídica após sua liquidação, desde que o capital social tenha sido integralizado. Mas ocorrendo o encerramento irregular da sociedade limitada, buscar-se-á no patrimônio pessoal dos sócios a satisfação do crédito tributário a descoberto.¹⁹

Exclui-se desta responsabilidade aquele sócio que tenha se desligado da sociedade em momento anterior à dissolução irregular do ente jurídico. Assim tem decidido o STJ²⁰.

Também são responsáveis todos os sócios contemporâneos à dissolução irregular da empresa. O STJ tem aceitado que tais pessoas provem individualmente, não haverem concorrido para tal dissolução.

Para caracterizar uma dissolução irregular de uma sociedade basta que a mesma deixe de funcionar em seu domicílio fiscal sem comunicar a sua mudança de endereço aos órgãos competentes. Basta isso para que ocorra o redirecionamento da execução aos sócios. Tais pessoas em regra, respondem de modo subsidiário em relação aos seus atos ou omissões. E somente quando o contribuinte, a pessoa jurídica, não tiver lastro patrimonial para garantir a obrigação tributária.

2.3.2- Responsabilidade por transferência – Artigo 135 do CTN.

¹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**, 4 ed., São Paulo: Atlas, 2014, p.280/281.

²⁰ “ se a retirada do sócio ocorre em data anterior ao encerramento irregular da sociedade, tal fator não se presta a fazê-lo suportar as dívidas fiscais assumidas, ainda que contraídas no período em que participava da administração da empresa. Precedentes: Resp. 651.684/PR, 1º T., Mi8n.Teori Albino Zavascki, DJ de 23.05.2005; Resp.436.802/MG, 2ª T. Min. Eliana Calmon, DJ de 25/11/2002” (STJ, 1ª T., Resp. 728.461/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. em 6/12/2005, DJ de 19/12/2005, p.251).

Já a responsabilidade por transferência se explica pelo comportamento ilícito do(s) sócio(s) gestor(es), situação esta prevista no artigo 135 do CTN. Neste caso, admite-se a transferência da responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária para o sócio ou administrador em caráter excepcional. Caracteriza-se assim a responsabilidade subjetiva, uma vez que o ato ilícito de determinada pessoa, com poderes de gestão na empresa, extrapolou dos seus poderes contratuais e legais, em benefício próprio ou de terceiros que não a empresa. A inteligência na redação do art. 135 buscou descrever que tal tipo de responsabilização só tem cabimento quando o inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica for provocado por atos praticados pelo administrador ou sócio gerente "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto".²¹

Para tal fundamento, são duas as hipóteses para responsabilizar a conduta do administrador ou sócio gerente pelo inadimplemento tributário:

- a) atos praticados com excesso ou abuso de poderes, se infringido o contrato social ou estatutos;
- b) atos praticados com infração de lei

Em ambas as situações, devido a ato de administrador ou sócio gerente, com excesso de poderes ou abuso de poder, será o mesmo pessoalmente responsabilizado. Em outras palavras, uma vez que o gestor não detenha poderes para a prática de ato gerador da obrigação tributária, conforme previsão legal, responderá com seu patrimônio pessoal, pelo débito tributário que provocou, além das punições previstas no Código Penal. E neste aspecto, cabe evidenciar que a responsabilidade subjetiva é daquele que efetivamente detinha a condição de administrador na época dos fatos e ilicitamente se comportou.

Conforme estabelece a Carta Magna, nenhuma pena pode passar da pessoa que praticou o ato. E ainda, a conduta dolosa do agente deverá ser apurada em prévio processo, em que deverá ser-lhe assegurado o contraditório e o exercício da ampla defesa, nos termos do que exige o art. 5º, LV, da Constituição Federal. Somente após o regular processo de apuração da prática do ato doloso a

²¹ CTN. Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:.....

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

que se refere o Código Tributário é que poderá se aventar em responsabilização pessoal do administrador da pessoa jurídica.

2.3.3 - A responsabilização indiscriminada do sócio administrador ou mesmo de sócio sem poder de gestão.

Ao se analisar o volume de execuções tributárias com o direcionamento aos sócios, já no surgimento da CDA, cabe o questionamento:

O mero inadimplemento de tributos gerados pela pessoa jurídica em suas operações torna o administrador, sócio ou não, um infrator da lei, considerando que ele é responsável pelo recolhimento das exações?

Tem-se por resposta, com base no bom senso e também na constitucionalização do direito tributário, uma vez que o país não possui um código de defesa do contribuinte, que nem sempre deverá o sócio administrador e muito menos o sócio apenas quotista, ser responsabilizado, a ponto de responder com o seu patrimônio, pelo inadimplemento de tributos a serem recolhidos pela pessoa jurídica.

A responsabilidade pessoal de que tratam os artigos 134 e 135 do CTN deve ser avaliada com base em fatos e dados concretos. Nem sempre o inadimplemento da exação por parte do contribuinte surge por decisão gerencial, mas por impossibilidade financeira. O débito tributário inadimplido pode caracterizar infração à lei, mas o ato, em condições ordinárias, é inicialmente praticado pelo contribuinte, pela pessoa jurídica, e não necessariamente pelo seu representante, o gestor, que nem sempre poderá ser responsabilizado.

Assim sendo, nem sempre responderá com seu patrimônio, pelo débito, quando o mesmo for executado, via CDA. É sabido que antecede à constituição do crédito tributário, um conjunto de informações colecionadas pelo Fisco, contidas no processo administrativo. Nele ficam registrados todos os passos e provas que deverão atestar a existência do débito tributário, o sujeito passivo e se houver, também os indícios de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Mas se o processo administrativo, ao ser

encerrado, não possuir provas da responsabilidade subjetiva, não há como penalizar o responsável tributário com a execução sobre o seu patrimônio.²²

²² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**, 4 ed., São Paulo: Atlas, 2014.

CAPÍTULO 3 - A DEFESA DO CONTRIBUINTE E DO CORRESPONSÁVEL

Os direitos à ampla defesa e ao contraditório estão previstos no artigo 5º da Constituição Federal. O contraditório garante a igualdade entre as partes e não poderia ser diferente na esfera tributária. Ele se materializa de duas formas: pela necessidade de dar conhecimento da existência de um processo que envolve a parte passiva e também, ao garantir-lhe o direito de reagir aos atos que lhe forem desfavoráveis, no processo.

3.1 - O processo administrativo tributário e suas instâncias

Por ampla defesa entende-se sê-la realmente ampla, abrangente, total e não o simples direito de defesa restrito, formal. Assim, ambos os direitos, do contraditório e o de ampla defesa, ainda no processo administrativo, além da previsão maior, constitucional, também recebe um reforço substantivo, estabelecido no artigo 2º, X da Lei 9.784/1999.²³ A garantia a ambos os direitos deve ser exercida e respeitada pois são intimamente ligados. “O contraditório é o princípio vestibular e pressuposto da ampla defesa.”²⁴

Com base nestas determinações legais a garantir direitos fundamentais, entende-se que qualquer decisão administrativa do fisco, sem respeitar o contraditório e a ampla defesa, é considerada nula, por falta de elemento essencial à sua formação.²⁵

Tais considerações têm o propósito de reavivar o comportamento de defesa do contribuinte e do corresponsável tributário, quando sujeitos passivos, na busca por sua defesa, em todas as instâncias administrativas que a legislação permitir.

Ao optar diretamente por recorrer da controvérsia diretamente ao Judiciário, estará encerrando todas as suas chances de obter decisão favorável na esfera administrativa. A Súmula nº 1 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, já pacificou este assunto.²⁶

²³ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

²⁴ NEDER, Marcos Vinicius; MARTINEZ LÓPEZ, Maria Tereza. **Processo administrativo fiscal federal comentado**, 3 ed., São Paulo: Dialética, 2010, p 45 a47

²⁵ NEDER, Marcos Vinicius; MARTINEZ LÓPEZ, Maria Tereza op. cit. p. 47

²⁶ Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de

A defesa administrativa na esfera tributária possui um ritual em três níveis de decisão, estabelecidos conforme discorre e regulamenta o assunto, o Decreto nº 70.272/1972.

Tão logo é estabelecida a lide entre o fisco e o sujeito passivo, o processo administrativo fiscal federal estabelece níveis para a discussão do contencioso²⁷, a saber:

- a) Em primeira instância, o sujeito passivo apresenta os seus argumentos de defesa junto às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos julgadores especializados;
- b) Em segunda instância, uma vez que a decisão em primeira instância não atenda aos pleitos do contribuinte ou corresponsável, seu pedido sobe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, com funcionamento em Brasília, DF;
- c) Em última instância administrativa, denominada instância especial, o recurso é julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Embora sem vínculo hierárquico com as autoridades administrativas que deram origem ao ato de lançamento do crédito tributário, são responsáveis por solucionar os litígios gerados a partir da relação fisco federal – contribuintes. É a última instância administrativa. Vencido este nível, só caberá ao contribuinte a provocação judicial.

Cabe esclarecer que o Decreto 70.272/1972 segue rito processual bem diferente do regramento geral que normatiza a tramitação das petições direcionadas à União, de que trata a Lei nº 9.784/1999. Esta lei, em seu artigo 56, estabelece que o recurso seja dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, não reconsiderando a sua decisão em 5 (cinco) dias, deverá, de ofício, encaminhar o recurso à autoridade superior. Na esfera tributária, o pleito ou recurso é dirigido ao superior hierárquico do autor do ato e interposto no prazo de 10 dias a contar da notificação.

A regra geral para o processo administrativo federal exige que a Administração atue conforme a lei e o direito. Caso a legislação específica, no caso

ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

²⁷ NEDER, Marcos Vinicius; MARTINEZ LÓPEZ, Maria Tereza. **Processo administrativo fiscal federal comentado**, 3 ed., São Paulo: Dialética, 2010, p. 89-90.

o Decreto nº 70.235/1972, seja omissa em algum aspecto, obrigatoriamente a Lei nº 9.784 suprirá a lacuna.

Tais considerações adicionais servem para balizar e evidenciar a existência de normas infraconstitucionais obedientes à Carta Magna, que garantem o devido processo legal e o contraditório.

Como orientação aos empreendedores, uma incursão no regramento do processo administrativo, tendo o decreto nº 70.235/1972 como bússola e a Lei nº 9.784/1999 como “pano de fundo”, é de fundamental importância no entendimento sobre as possibilidades de defesa, sem acionar o Poder Judiciário, a não ser que reste vencido em sua defesa.

3.2 - O processo judicial tributário

O processo judicial tributário é um encadeamento de atos em que o Estado-Juiz presta a tutela jurisdicional, ao buscar solucionar os conflitos existentes entre o Estado Fiscal e o Contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica. Tal encadeamento de atos é disciplinado por normas jurídicas a cujo conjunto usa-se denominar Direito Processual. E tem por finalidade garantir a efetividade da tutela pretendida; com a ampla participação dos diretamente envolvidos, as partes legítimas; definir e delimitar a atuação dos magistrados, impondo-lhe deveres e impedindo a prática de excessos e abusos.²⁸

Não existe um Direito Processual Tributário, específico, mas o uso normal do Direito Processual Civil, com especificidades estabelecidas no direito material subjacente e recepcionado pela Constituição Federal de 1988: o Código Tributário Nacional e a Lei de Execuções Fiscais.

Para que se equilibrem os direitos, o Estado –Juiz busca a efetividade da tutela jurisdicional. Entende-se assim que tal tutela deve possuir utilidade, ou seja, garantir à parte exitosa na lide um resultado semelhante àquele que obteria se a outra parte tivesse cumprido a sua prestação a que estava obrigada ou de outro lado, se a parte sucumbente tivesse respeitado os direitos do outro.²⁹

²⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo tributário, 6 ed., São Paulo: Atlas, 2012, p. 216

²⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo tributário, 6 ed., São Paulo: Atlas, 2012, p. 218

Muito embora um volume imenso de disputas seja solucionada pelo processo administrativo nas esferas de governo federal, estaduais e municipais, ainda é imensa a busca da tutela prestada pelo Estado-Juiz.

Este volume imenso de processos judiciais de natureza tributária é provocado pelos dois lados: de um lado o estado fiscal a buscar a satisfação dos seus créditos no patrimônio dos contribuintes e do outro lado, os contribuintes a buscarem seus direitos, seja na defesa de exações consideradas indevidas ou mesmo recolhidas ao Fisco sem a exigência legal.

São situações distintas, que exigem remédios jurídicos distintos, que serão comentados no decorrer deste texto.

Embora o lançamento tributário pressuponha o direito do contraditório ainda na fase administrativa, o contribuinte pode, uma vez esgotada esta via, buscar na justiça a satisfação do seu pleito ou o reconhecimento do seu direito. É pela via judicial que se estabelece o controle da legalidade dos atos da administração tributária.

Com a inexistência de leis processuais específicas sobre a solução de conflitos entre contribuinte e fisco, o processo judicial nesta seara regula-se pelo Código de Processo Civil, exceto no que se refere à execução fiscal e cautelar fiscal, regulados pela Lei nº 6.830/1980 e Lei nº 8.397/1992 respectivamente.

Quando a iniciativa judicial é do contribuinte, a ação se inicia no processo de conhecimento, já que a decisão final na esfera administrativa é sempre do fisco. Assim, este último não provoca o controle judicial a não ser quando o inicia já na fase de execução, de execução fiscal. Ao decidir pela existência de um crédito tributário, o fisco propõe a ação executiva em face do contribuinte ou corresponsável – ou de ambos. Ele assim o faz com base na Certidão de Dívida Ativa – CDA, título executivo extrajudicial, com presunção relativa de certeza e liquidez.³⁰

Esta Certidão, para representar o título executivo extrajudicial, já deve informar o valor exato da dívida, sua validade e exigibilidade. Qualquer circunstância que comprove a inexatidão dos valores, cerceará qualquer prosseguimento da ação. Quanto a isso cabe evidenciar que a CDA pode ser

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 25. ed. rev. atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2005, p.445 a 463.

substituída e neste caso será concedido ao réu – contribuinte a devolução do prazo para embargos. A substituição da CDA só ocorre em função de erros materiais.

Não é permitida a convalidação de nulidade de procedimento ou do processo administrativo, tais como o lançamento tributário por autoridade incompetente e com o uso de provas ilícitas. E mais importante ainda, também quando no processo administrativo for efetivamente comprovado o cerceamento de defesa do executado.

3.2.1 - As ações judiciais de iniciativa do estado fiscal.

A Fazenda Pública, seja ela Federal, Estadual, do Distrito Federal ou Municipal, incluindo as suas fundações e autarquias, ao tomar iniciativas judiciais para buscar seus créditos, utilizam-se de dois tipos de ações, a execução fiscal e a cautelar fiscal. Ambas buscam garantir o recebimento dos créditos devidos aos entes políticos, pelos contribuintes.

3.2.1.1 - A execução fiscal

A execução fiscal é regulada pela Lei 6.830/80 – Lei de Execuções Fiscais – LEF, que em sua quase plenitude, nesta etapa de execução, afastou a aplicação do Código de Processo Civil. Aquela lei passou a normatizar o procedimento executório da dívida ativa da fazenda pública em face dos sujeitos passivos – contribuintes e responsáveis tributários. É um processo de execução por quantia certa, já que a Certidão de Dívida Ativa – a CDA , título executivo extrajudicial, obrigatoriamente contém o valor da dívida monetária do crédito exequendo.

A LEF estabelece o procedimento da execução do sujeito passivo tributário, contribuinte ou corresponsável tributário, buscando em seu patrimônio a satisfação do crédito reclamado.

A certidão que inscreve o contribuinte ou responsável, ou ambos, na Dívida Ativa, CDA – Certidão de Dívida Ativa, é um título executivo extrajudicial, necessário para o ajuizamento da execução. O processo de execução fiscal surge com a dívida tributária regularmente inscrita, condição essencial para o surgimento da CDA.

Ao executar este título executivo extrajudicial, a procuradoria do ente político não pede ao judiciário para que se decida sobre o seu direito de crédito, mas apenas requer que sejam adotadas as providências para a efetivação de seu crédito ou seja, compelir o devedor ao pagamento. Não é, assim, a constituição ou a declaração do direito, mas a realização do seu direito de crédito, que se presume, pela legislação, líquido e certo. Embora relativa, tal presunção pode ser afastada por prova, por iniciativa do executado.³¹

Quase sempre, quando se trata de sociedade empresária, a execução surge em face da pessoa jurídica, a empresa, inadimplente de determinado tributo. Uma vez não satisfeito o crédito tributário, o processo de execução se redireciona às pessoas dos sócios, desde que se enquadre a situação na previsão legal - artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN.

Nem sempre, como já afirmado anteriormente, tal redirecionamento ocorre com base na legalidade. Não é incomum o uso de métodos não autorizados na legislação, para o redirecionamento das execuções das pessoas jurídicas para as pessoas dos seus sócios e administradores. Surge assim um cenário bastante complexo e delicado para que o sócio executado possa se defender na esfera judicial. Poderá fazê-lo opondo embargos à execução ou, de forma bem regrada, por exceção de pré-executividade.

Embora seja o Estado litigando contra o contribuinte, não necessariamente deve o crédito tributário ser satisfeito a qualquer custo. Já que a CDA possui presunção relativa de certeza e liquidez, tal relatividade impõe aos litigantes um processo judicial que dá direitos e oportunidades de defesa previstas na legislação pertinente e tutelados pela Constituição Federal. Uma das características da relação deste tipo de título executivo extrajudicial é sua unilateralidade, o que difere a CDA dos demais títulos, que surgem de uma relação bilateral, com a existência de um negócio jurídico celebrado anteriormente entre as partes e prestações não honradas.

Já foi dito anteriormente que a CDA, não raro, surge de forma inadequada, indevida, com a constituição do crédito tributário sem o devido envolvimento ou participação do contribuinte durante o processo administrativo. Já disse Hugo de Brito Machado Segundo: “Pode ocorrer de a Administração, não

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 25. ed. rev. atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2005, p.449-450

obstante a pujança das defesas e recursos apresentados, e das provas produzidas, simplesmente manter o ato impugnado, por maiores que sejam as ilegalidades nele presentes. E isso se dá com alguma frequência.”³²

O processo de execução fiscal é um processo judicial e portanto, envolve o Estado-Juiz, imparcial na resolução do conflito, evitando que a expropriação do patrimônio do executado ocorra de forma desproporcional, abusiva, desarrazoada, contrariando os princípios constitucionais. A LEF, desde que foi editada em 1980, conta com severas críticas da doutrina especializada, pois dá tratamento privilegiado e injustificável à Fazenda Pública.

3.2.1.2 - A ação cautelar fiscal.

Pode a Fazenda Pública, mesmo antes de constituir um crédito tributário, tomar precauções que inibam determinado contribuinte ou corresponsável, de dispor de seu patrimônio, através da alienação seus bens ou contraindo dívidas fictícias. Para tanto, pode o Fisco utilizar-se de ação judicial de natureza cautelar, no sentido de tornar indisponíveis os bens do contribuinte fiscalizado.

A norma que disciplina a cautelar fiscal é a Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992 e é privativa da Fazenda Pública, que detém legitimidade ativa para requerê-la em juízo.

O procedimento da cautelar fiscal pode ser instaurado antes ou após a constituição do crédito. Sendo mais usual após o crédito constituído, nada impede o seu manejo de forma precedente, bastando para tanto que a Fazenda Pública, após notificar o contribuinte sobre a exigência do crédito fiscal, previna-se da prática de alienação de bens e ou direitos daquele a terceiros; ou então quando tais práticas deveriam ter sido comunicadas à fazenda pública, conforme determina o Parágrafo Único do artigo 1º da Lei nº 8397/1992.³³

³² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**, 6 ed., São Paulo: Atlas, 2012, p 225

³³ Art. 1º O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias. ([Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997](#))
Parágrafo único. O requerimento da medida cautelar, na hipótese dos incisos V, alínea "b", e VII, do art. 2º, independe da prévia constituição do crédito tributário. ([Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997](#))

Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor: ([Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997](#)) .

V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal: ([Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997](#))

A medida cautelar fiscal quando decretada, provoca uma série de impedimentos à empresa: de imediato, ocorre a indisponibilidade do seu patrimônio, até o limite da satisfação da obrigação. Geralmente a constrição patrimonial visa apenas os bens do ativo permanente, mas nada impede que a indisponibilidade se transfira aos bens particulares dos sócios.

A comunicação de indisponibilidade dos bens é sistêmica, ou seja, é comunicada de imediato ao registro público de imóveis, ao Banco Central do Brasil, à Comissão de Valores Mobiliários e demais órgãos públicos que processem registros de transferência de bens. Com tal divulgação, todos têm de cumprir a ordem de constrição judicial.

Caso a Fazenda Pública não proponha a execução fiscal até decorridos 60 (sessenta) dias após o trânsito em julgado na esfera administrativa, cessará a eficácia da medida cautelar fiscal.

Cessa a sua eficácia também: se a cautela não for executada dentro de 30 (trinta) dias; se for julgada extinta a execução fiscal ou se o executado quitar o crédito fiscal. E fica a Fazenda Pública impedida de utilizar o mesmo fundamento para outro pedido, direcionado ao mesmo contribuinte.

Para o executado, é possível substituir a medida cautelar fiscal pelas providências previstas no artigo 9º da LEF - Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.³⁴

b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros; [\(Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

³⁴ Art. 9º. Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão da Dívida Ativa, o executado poderá:

I – efetuar depósito em dinheiro, à ordem do juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II – oferecer fiança bancária;

III – nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV – indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

§ 1º. O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge.

§ 2º. Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros.

§ 3º. A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro ou fiança bancária, produz os mesmos efeitos da penhora.

§ 4º. Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

§ 5º. A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições preestabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 6º. O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.

A jurisprudência tem decidido pela indisponibilidade de bens de outras naturezas, quando ficar comprovado que a sociedade empresária está com suas atividades paralisadas ou se frustradas as penhoras sobre bens patrimoniais. Neste caso, a concessão da medida cautelar fiscal pode, ainda, estender-se aos bens do(s) controladores que estiveram no comando da empresa em época contemporânea ao inadimplemento tributário, desde que haja comprovação de excesso de mandato, infração à lei ou ao regulamento.

Em tais casos, o rito de cautela se transforma em execução fiscal. Justifica-se tal iniciativa pelo Estado –credor, que convém aqui detalhar.

Enquanto o processo de execução não se inicia, o contribuinte sob cautela, ao dispor de seu patrimônio, pratica fraude a credores.

Por fraude a credores entende-se o procedimento pré-determinado, intencional, de alienar todo ou parte de patrimônio próprio, para fugir de obrigação de saldar compromissos com terceiros, sejam credores privados ou públicos. Caracteriza-se esta fraude pela alienação do patrimônio constituído de bens reais, transformando o resultado da venda em dinheiro ou crédito, que é prontamente escondido ou distribuído ou guardado por terceiros, da confiança do alienante fraudador. Com isso, torna-se insolvente perante terceiros, em especial, ao seu credor.

Uma vez que o direito pátrio impede a prisão por dívida, e sendo a fraude a credores um procedimento de má fé, de dolo, é combatida por ação específica, denominada ação pauliana, fundada em duplo pressuposto: *eventus damni* e *consilium fraudis*. O primeiro busca caracterizar o prejuízo que será suportado pela garantia dos credores, diante da insolvência do devedor; o segundo consiste no elemento subjetivo que vem a ser o conhecimento, a nítida noção, pelos contraentes, de que a alienação prejudicará os credores do alienante, que ficam desfalcados de todo ou de parte de seu patrimônio, já comprometido a quem de direito.

Sendo o patrimônio de um devedor a garantia de seus credores, a disponibilidade dos bens daquele só pode ir até o limite que não comprometa a segurança do adimplemento das obrigações que assumiu.

Enquanto caracterizar-se apenas como fraude a credor, o fisco competirá com outros credores, na busca de satisfação de seus créditos. Iniciado o

processo de execução, toda e qualquer iniciativa de desvencilhar-se de seu patrimônio para furtar-se aos seus credores, fica caracterizada a fraude à execução.

Muito embora tal tipo de fraude se assemelhe à citada anteriormente, de fraude a credores, com o contribuinte alienando seus bens para fugir aos compromissos decorrentes de obrigação inadimplida, existe uma diferença fundamental: uma vez citado judicialmente, está constituída a relação processual autor, réu e juiz. Desta forma, o ato de alienação ilegal dos bens após a citação, viola a atividade jurisdicional do Estado. A fraude à execução frustra a atuação da Justiça e, portanto, é repelida com muito mais energia do que a fraude a credores.

Neste caso, não é necessário nenhuma ação para anular ou desconstituir o ato de disposição fraudulento. Não que ele seja nulo ou anulável, pois apesar de surtir efeito entre alienante e adquirente, não pode ser oposto ao exequente, pois é deste último o direito de propriedade sobre o bem alienado a terceiros. Jamais será propriedade do adquirente. A força da execução atinge o objeto de tal forma como se a alienação a terceiros não houvesse ocorrido.

3.2.2 - As ações judiciais de iniciativa do contribuinte e do corresponsável tributário.

Uma vez ajuizada a CDA e a partir da ordem de citação cumprida, terá o executado, segundo estabelece o artigo 8º da LEF, o prazo de 5 (cinco) dias para o pagamento do título ou garantir o Juízo, mediante fiança bancária ou depósito ou então, indicar bens à penhora. Optando por este último, caberá ao oficial de justiça ou por quem lavrar o auto de penhora, registrar no mesmo a avaliação do bem.³⁵

O executado possui algumas formas de defesa, sendo as mais usuais os embargos à execução e a exceção de pré-executividade.

3.2.2.1 - Os embargos à execução.

Está estabelecido no artigo 16 da LEF que o executado citado tem 30 dias para oferecer embargos, no juízo da execução. Tais embargos constituem

³⁵MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 25 ed., rev. atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2005, p.450

uma ação, na qual o devedor - executado passa a ser o autor. É uma ação incidente do executado e a sentença será proferida nestes embargos e não na ação de execução. Daí justifica-se a autuação de tais embargos em separado. Neles, o executado-autor poderá e deverá alegar toda a matéria útil à sua defesa, requerer provas e juntar documentos e o rol de testemunhas, segundo o princípio da eventualidade, concentrando todos os seus esforços em sua defesa.³⁶

Caso os bens indicados no auto de penhora sejam insuficientes para a garantia total do juízo, há decisões que recebem e apreciam os embargos e neste caso, o exequente pode pedir reforço de penhora, até nivelamento com o valor do crédito reclamado. Outros tribunais só apreciam os embargos se a penhora for suficiente para garantir o juízo em sua totalidade.

Há que se discutir a validade desta última decisão: se os valores penhorados forem insuficientes para garantir o juízo o e tribunal não apreciar os embargos, certamente estará havendo cerceamento de defesa, com afronta à Constituição. A ampla defesa e o contraditório são direitos inalienáveis, conforme estabelece a Carta Magna em seu artigo 5º, LV.³⁷

Outra ponderação neste sentido diz respeito à situação do executado: se não possui bens suficientes para a garantia do juízo, fica impedido de opor embargos à execução e deixar os seus bens constriados irem a leilão sem a devida defesa? Uma vez realizada a penhora, não se pode negar ao executado a oposição dos embargos e havê-los processados, salvo se o juiz optar pela suspensão da execução.³⁸

Outra situação que merece ser evidenciada diz respeito à total ausência de bens penhoráveis. Isto ocorrendo, já existe previsão legal em como proceder. A LEF, em seu artigo 40, estabelece que uma vez constatada a total ausência de bens penhoráveis, o processo de execução deve ser suspenso. E surge outra questão: pode o executado opor embargos à execução sem garantir o juízo?

³⁶ SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Embargos do executado e garantia do juízo. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 2, n. 21, 19 nov. 1997. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/898>>. Acesso em: 12 jan. 2014.

³⁷ C.F. Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
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;

³⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**, 6 ed., São Paulo: Atlas, 2012, p. 267

Havendo a negativa dos embargos por absoluta ausência de bens a garantir o juízo, resta ao executado uma saída, a ação anulatória, que teria o mesmo objetivo dos embargos, sem a garantia do juízo. Permanecendo suspensa a execução, decorridos cinco anos de tal decisão, pode ocorrer a prescrição intercorrente. Uma vez concedida, cessa a execução.³⁹

3.2.2.2 - A exceção de pré-executividade.

A exceção de pré-executividade surgiu no universo jurídico brasileiro através de Pontes de Miranda, ao defender a Companhia Siderúrgica Mannesman de execução lastreada em títulos de crédito falsos.

No ano de 1966, dois pedidos de falência foram propostos contra aquela empresa. Ambos os pedidos foram negados pelo judiciário por estarem baseados em títulos falsos. Em face da dificuldade de decretação da falência, os autores, portadores dos títulos, ajuizaram ações executivas nas praças de Belo Horizonte, Rio de Janeiro e São Paulo.

Na defesa, Pontes de Miranda arguiu a nulidade dos títulos como recurso para tornar inexigível a garantia do juízo. Optou por opor, via simples petição, pela primeira vez, a exceção de pré-executividade. De forma resumida, sem considerar os detalhes da notável tese do notável jurista, esta foi a estratégia.

A exceção de pré-executividade tem por natureza jurídica ser *uma impugnação à execução no juízo de admissibilidade da ação executiva*. E melhor conceituando, além do contexto de sua natureza jurídica, pode ser complementada em seu conceito como *oposta por terceiro ou por qualquer das partes, ao arguir matérias de natureza processual de ordem pública e àquelas de mérito, desde que passíveis de comprovação, com prova pré-constituída, em qualquer grau de jurisdição*. É feita por simples petição que suspende o processo até seu julgamento definitivo, buscando assim desconstituir o título executivo e obstar os atos de constrição patrimonial do patrimônio do executado.⁴⁰

Nos tempos atuais, diante da falta de previsão expressa na legislação brasileira para o uso da exceção de pré-executividade, usa-se, para

³⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**, 6 ed., São Paulo: Atlas, 2012, p.261

⁴⁰ MOURA, Lenice Silveira Moreira de. **Exceção de pré-executividade em matéria tributária**, 2 ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2010, p. 115-116.

justificar a sua aplicação, invocar o artigo 5º, XXXIV, “a” da Constituição Federal; ou então , ainda para complementar, os incisos XXXV e LV do mesmo artigo⁴¹. Vale observar que o artigo 282 do CPC também tem sido a base de justificativa para esta forma de defesa.⁴²

Sendo uma maneira do executado manifestar-se no processo sem a garantia do juízo, o seu uso passou a ser generalizado e por consequência, o crivo no juízo de admissibilidade passou a ser mais exigente, estabelecendo apenas algumas hipóteses para a sua recepção na execução fiscal.

Quanto ao título executivo extrajudicial apresentado pela autoridade fiscal, a CDA, buscando com isto obter a satisfação dos créditos da fazenda pública, o entendimento é quase unânime de que este título goza de relativa presunção de liquidez e certeza, a não ser que possua vícios formais e materiais que impeçam a sua execução. Muitas são as possibilidades de ocorrência de lançamento fiscal carente de exatidão, de detalhes de informação, que a legislação fiscal exige na constituição do crédito tributário.

O crédito tributário objeto da execução já pode haver sido pago, o lançamento do mesmo pode ter ocorrido em data posterior ao quinquênio compreendido entre o fato gerador e o lançamento, quando este último for por homologação, permitindo ao executado requerer em sua defesa, a decadência. Por outro lado, se o quinquênio já tiver ocorrido entre a data do lançamento e a ordem de citação do devedor pelo juiz, nada mais poderá ser feito para validar o título, a Certidão de Dívida Ativa-CDA, pois estará prescrita. Estas e outras hipóteses, quando materializadas, podem desobrigar o executado da garantia do juízo.

São inúmeras as situações em que a CDA pode ser questionada, sem a necessidade de garantir o juízo, esquivando-se o executado do que

⁴¹ Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

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;

⁴² MAZZA, Alexandre. SABBAG, Eduardo de Moraes. – 4 ed.,. Revista e atual. São Paulo: Ed Revista dos tribunais, 2010. p. 533 a 535.

estabelece o § 1º do artigo 16 da Lei 6830/1980.⁴³ Cabe para tal fim, a exceção de pré-executividade.

Isto posto, cabe evidenciar que o executado pode opor a exceção quando não possuir patrimônio para garantir o juízo, mas também quando não lhe interessar fazê-lo. O necessário é buscar os motivos relevantes que possibilitem o juízo de admissibilidade, para conhecimento e recepção jurisdicional da exceção.

Buscando mais informações, pode-se verificar que, até mesmo na perda de prazo para os embargos à execução, havendo motivação robusta, pode a exceção de pré-executividade ser o remédio no caso de preclusão do prazo de embargos à execução.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça- STJ praticamente estabeleceu um conjunto de matérias que podem ser justificadas na oposição da exceção de pré-executividade, a saber: a ausência do título executivo; a ausência ou nulidade da citação do executado; a coisa julgada; a compensação; o excesso de execução; a ilegitimidade da parte; a iliquidez ou inexigibilidade da obrigação; a imunidade tributária; a incidência de multa e juros em processo falimentar; a inconstitucionalidade de lei que impõe a obrigação; o pagamento e a prescrição.⁴⁴

Nem sempre foi assim, pois o STJ, ao julgar as primeiras defesas via exceção de pré-executividade, era reticente em seu acatamento, pronunciando-se de forma desfavorável ou bastante restritiva ao seu uso na defesa do executado. Em 1999, já havia acórdãos denegando o uso da exceção, sob o argumento de que tal opção de defesa violaria o artigo 16 da Lei nº 6.830/80. (Resp. 143571/RS, 1ª T do STJ, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ, 1º-3-1999, p. 227).

Dependendo da natureza das provas juntadas à defesa, poderá ou não o judiciário atender ao pedido de exclusão do requerente, do polo passivo da execução fiscal. Mas a jurisprudência tem se mantido reativa a analisar provas pré-constituídas em sede de exceção de pré-executividade. A Súmula nº 393 do STJ estabelece que “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal

⁴³ Art. 16. O executado oferecerá embargos, no prazo de trinta dias, contados:

I – do depósito;

II – da juntada da prova da fiança bancária;

III – da intimação da penhora.

§ 1º Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

⁴⁴ YOSHIKAWA, Eduardo Enrique de Oliveira. **A Exceção de pré-executividade e sua sobrevivência após a reforma da execução**. Revista Dialética de Direito Processual, set/2011, p. 28.

relativamente às matérias conhecíveis de ofício, que não demandem dilação probatória.”

Dependendo da complexidade do conjunto probatório, os tribunais têm reagido a receber a exceção, admitindo que não seja o meio correto para a dilação probatória. Nesta situação, o recorrente fica submetido à oposição de embargos à execução, e neste caso, em matéria tributária, exige-se a garantia do juízo com a constrição prévia a seu patrimônio particular.

Por outro lado, no mesmo ano de 1999, o mesmo STJ admite o incidente da exceção, de forma restrita, decretáveis pelo magistrado, quando da inidoneidade do título executivo. (Resp. 157018/RS, 4ª T. do STJ, Rel. Min. Ruy Rosado de Aguiar, DJ, 12-4-1999, p 158).⁴⁵

Os julgados mais recentes têm observado o debate doutrinário e por não dizer também jurisprudencial, ampliando as hipóteses de admissibilidade de tal instrumento de exceção. Também permanecem estabelecidos pela jurisprudência os limites de sua aplicação, evitando a sua banalização e garantindo a prestação jurisdicional no processo executivo fiscal, quando válido.

Os julgados predominantes têm admitido atualmente que não apenas as matérias de ordem pública, conhecidas de ofício, podem ser arguidas, mas também os fatos modificativos ou extintivos do direito do autor, neste caso, a Fazenda Pública.⁴⁶ Segundo Lenice Silveira Moreira de Moura, levantamento exaustivo junto ao STJ comprovou a realidade da relevância de tal instituto.⁴⁷

3.2.2.2.a - O manejo da exceção de pré-executividade e a presunção de liquidez e certeza da CDA.

Outro aspecto que merece ser comentado, em sede de execução fiscal, diz respeito à presunção de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa – CDA, no juízo de admissibilidade da ação executiva. Tal presunção é relativa e assim deve ser considerada, tendo em vista o preceito constitucional que estabeleceu que *a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário nenhuma lesão ao direito individual*. Tal presunção é *juris tantum*, resulta do próprio direito ou pertence somente a este. Assim, admite-se prova em contrário, desde que

⁴⁵ MOURA, Lenice Silveira Moreira de. **Exceção de pré-executividade em matéria tributária**, 2 ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2010, p. 117-122.

⁴⁶ MOURA, Lenice Silveira Moreira de, op. cit., p. 121

⁴⁷ MOURA, Lenice Silveira Moreira de, op. cit., p. 121

inequívoca, a ser apresentada pelo sujeito passivo.⁴⁸ E tal pode ser feito via exceção de pré-executividade, nos próprios autos, sem necessidade de garantia do juízo.⁴⁹ O que não é permitido é a dilação probatória, ou seja a constituição de provas a serem apresentadas posteriormente à oposição da exceção de pré-executividade. Decisão do STJ recente mantém esta direção.⁵⁰

Estabelece o artigo 202 do CTN que a inscrição na dívida ativa e por consequência, a CDA, deve conter algumas informações essenciais, sem as quais o título executivo poderá ser considerado nulo. São elas: o nome do devedor e dos corresponsáveis, com respectivos endereços; a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; a origem e natureza do crédito, mencionando a lei que a estabeleceu; a data em que foi inscrita; o número do processo administrativo probante do surgimento do crédito. Quaisquer dessas informações, se ausentes na CDA, podem ensejar a sua nulidade, mas a fazenda pública goza de prerrogativas tais, que lhe é permitido retificar a CDA até a decisão de primeira instância, sendo devolvidos ao sujeito passivo os prazos para a sua defesa, desde que se atenha à matéria que foi objeto de retificação.

Já foi dito anteriormente e aqui se reitera: É muito comum a Fazenda Pública já incluir o sócio de empresa no polo passivo do feito, por inadimplemento de obrigação tributária desta última. O artigo 135 do CTN estabelece que é imperativo, em tais casos, para a responsabilização efetiva do sujeito passivo, que seja provada a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social ou aos estatutos. Não havendo matéria probante de quaisquer desses ilícitos, descabe o direcionamento da execução ao sócio.⁵¹

A exceção de pré-executividade também pode ser manejada quando faltar base de constitucionalidade a determinados dispositivos legais que, mesmo assim, são utilizados pela Fazenda Pública para constriar patrimônio de terceiros. É

⁴⁸ Conforme pesquisa realizada no site do STJ, www.gov.br, constata-se a presença de aproximadamente 1.100 julgados envolvendo a matéria de exceção de pré-executividade, dos quais, a maioria absoluta trata da admissibilidade do instituto em sede de execução fiscal. Isto demonstra a relevância do estudo da exceção, considerando o seu aspecto pragmático e a necessidade de amadurecimento do debate em torno das mais variadas questões controvertidas que envolvem tal construção pretoriana.”

⁴⁹ Ibidem MOURA, Lenice Silveira Moreira de, p. 123

⁵⁰ AgRg no AREsp 289365 / AL - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2013/0020826-7 ;Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA (1155); Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA; Data do julgamento: 10/06/2014; Data da Publicação/Fonte : DJe 20/06/2014

⁵¹ (AgRG no Ag 715863/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha. Vide também REsp.1014560/MG, 2ª T. do STJ, Rel. Min. Eliana Calmon. Dje 6-8-2008).

o caso do uso do artigo 13 da Lei nº 8.620, julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Desta forma, mesmo que o nome do corresponsável conste da CDA, a exceção de pré-executividade pode ser o instrumento de defesa para desconstituir o título executivo com base na inconstitucionalidade do referido artigo.⁵² A inconstitucionalidade foi declarada por vício formal – violação do artigo 146, III da Constituição Federal e por vício material - violação aos artigos 5º, XIII e 170, parágrafo único da CF.

O julgamento do Recurso Extraordinário se deu sob o regime do art. 543-B do CPC, o que confere especial eficácia vinculativa ao precedente e impõe sua adoção imediata em casos análogos.⁵³

Casos como este poderão ser defendidos com a oposição da exceção de pré-executividade. Tal instituto não pode ser usado para todos os males, mas em algumas situações torna-se uma opção eficaz para o operador do direito, se souber manejá-lo com competência.

3.2.2.3 - A ação anulatória

A ação anulatória, na esfera tributária, objetiva a anulação do lançamento fiscal, seja pela sua efetiva inexigibilidade enquanto exação, seja em função de determinado sujeito passivo que pretenda provar que não lhe é exigível o tributo.

Também é denominada ação anulatória de débito fiscal; ação de lançamento tributário ou conforme intitulada na LEF, *ação anulatória de ato declarativo da dívida*. O corresponsável poderá utilizar-se deste tipo de ação para desconstituir a sua responsabilidade sobre um crédito tributário constituído pelo lançamento e passível de anulação. Portanto, a ação anulatória sempre poderá ser utilizada quando se pretenda anular um débito fiscal ou eximir alguém de responsabilidade tributária sobre a exação.

A ação anulatória, no caso específico, também pode ser manejada sem a necessidade de prévio depósito, conforme estabelecia o artigo nº 38 da LEF. A Súmula nº 247 do antigo Tribunal Federal de Recursos – TRF estabelece que

⁵² RE 562.276, de 3-11-2010, Rel. Min. Ellen Gracie.

⁵³ REsp. nº 1.153.119 – MG. Min. Rel. Teori Albino Zavascki

“Não constitui pressuposto de ação anulatória do débito fiscal o depósito de que cuida o art. 38 da Lei n 6.830 de 1980.”

Cabe evidenciar que a ação de cobrança iniciada pelo fisco tramitará, neste caso, em paralelo à ação anulatória, em razão da não suspensão do crédito tributário.

Este tipo de ação pode ser utilizada no âmbito de quaisquer espécies tributárias e o procedimento para tal fim é o rito comum ordinário.⁵⁴

Outra característica é que a tutela antecipada pode ser requerida em sede deste tipo de ação, conforme estabelecido no Inciso V do artigo 151 do CTN.⁵⁵

⁵⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**, 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1099-1100.

⁵⁵ CTN. Art. 151 Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

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

CONCLUSÃO E SUGESTÕES

O assunto não se esgotou neste texto, mas o empreendedor que puder lê-lo, certamente terá uma visão mais realista das relações Estado – contribuinte e orientações de como proceder para cumprir a lei.

No embate entre aos atores das lides tributárias – de um lado o sujeito ativo, a Fazenda Nacional e dos demais entes políticos – Estados Federativos, Distrito Federal e Municípios, e do outro lado, os sujeitos passivos – contribuintes e corresponsáveis, está comprovado que o maior perdedor é a Nação. Perde-se em tributos a arrecadar, perde-se em tributos recolhidos indevidamente, perde-se pelo volume de execuções tributárias desnecessárias, nos tribunais.

A insegurança jurídica do empreendedor é assustadora, a integração entre os diversos organismos públicos é deficiente, perdendo energia por não trocarem informações; a forma como o contribuinte é tratado ou orientado pelos órgãos exatores carece de uma revolucionária mudança de mentalidade. Contribuinte não é marginal, é ele que gera a riqueza da Nação.

Em vista do acima exposto, apresenta-se a seguir um conjunto de sugestões que possam amenizar a relação fisco-contribuinte.

As observações e sugestões a seguir dizem respeito ao funcionamento do sistema tributário nacional, sobre sua falta de racionalidade e de integração com a esfera judicial e também com determinadas instituições públicas que em muito poderiam contribuir para o aperfeiçoamento do sistema, com redução do contencioso tributário e melhoria dos índices de arrecadação.

1ª sugestão: Acesso imediato do contribuinte autuado ou inscrito na dívida ativa, ao processo administrativo correspondente.

O Fisco Federal poderia, ao notificar o contribuinte, já informar-lhe da existência do processo administrativo e se tem interesse em consultá-lo ou dele obter uma cópia, a partir de uma data pré-estabelecida, e somente a partir da qual o prazo para interpor recurso administrativo deveria ser iniciado. A resposta do contribuinte poderia ser via internet, citando o CPF/CNPJ, nº da notificação ou do auto de infração e mais uma resposta : se quer consultar ou obter cópia do processo administrativo.

Atualmente, o prazo para recurso administrativo inicia-se com o efetivo recebimento, pelo contribuinte, da notificação ou do AIIM – (Auto de infração

e imposição de multa). Até obter as informações contidas no processo administrativo, no qual devem estar registradas as motivações legais pelo ilícito cometido, tempo precioso de defesa já se perdeu.

Muito mais grave o tempo perdido para a obtenção do referido processo, quando se responde a uma execução fiscal: uma vez citado, o executado tem apenas 5 (cinco) dias para pagar a dívida, ou garantir a execução para opor embargos. Se fossem 5 dias a partir da disponibilização do processo administrativo, seria mais justo, mais equilibrada a relação exequente/executado. Na situação atual, a igualdade entre as partes desaparece, pois é o exequente, a Fazenda Pública, que detém as informações fiscais objeto da execução. A disponibilização a partir de uma data iniciaria o prazo legal para a defesa do contribuinte, se esta for a sua vontade, o seu interesse.

2ª sugestão: Triagem qualitativa nos processos administrativos, separando os casos de mero inadimplemento, dos casos previstos no CTN, tratados nos seus artigos 134 e 135.

Se o processo administrativo produzido com as informações obtidas de inspeção, fiscalização, ou qualquer outro tipo de investigação sobre determinado fato, efetuado pelo órgão fiscalizador da Fazenda Pública, não comprovar a imputabilidade do corresponsável, nos seus atos e omissões, conforme rezam os artigos 134 e 135 do CTN⁵⁶, desnecessário ajuizar a execução, com a inclusão do seu nome na CDA.

⁵⁶ **Art. 134.** Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

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.

A insegurança jurídica não está afeta apenas à pessoa jurídica, mas também a todos aqueles que de certa forma, são responsabilizados pelo inadimplemento de tributos.

Quando o gestor da empresa se depara com insuficiência de caixa, sendo obrigado a decidir entre honrar a folha de pagamento líquida ou recolher a Contribuição Social correspondente, é evidente que optará pelo pagamento de valor líquido dos salários dos seus empregados. Mesmo assim, vem sendo penalizado, muito embora, com o advento da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que em seu artigo nº 79, VII, tenha sido revogado o artigo de nº 13 da Lei nº 8.620/1993⁵⁷.

Este dispositivo revogado foi também objeto de duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADIN, junto ao STF.

Em dezembro de 2010, o Plenário do Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, negou provimento ao Recurso Extraordinário – RE nº 562.276, e manteve decisão que considerou inconstitucional a responsabilização, perante a Seguridade Social, dos gerentes de empresas, ou o redirecionamento de execução fiscal, quando ausentes os elementos que caracterizem a atuação dolosa dos sócios. O recurso foi interposto pela União, questionando decisão do Tribunal Regional Federal -TRF da 4ª Região, que considerou inconstitucional a aplicação do artigo 13 da Lei nº 8.620/93.⁵⁸ Com isso, o instrumento da desconsideração da personalidade jurídica, que possuía uma amplitude de aplicação exacerbada, ficou restrito aos artigos 134 e 135 do CTN.

Se houvesse uma triagem de processos administrativos que tenham motivado o surgimento de uma CDA, muitas teriam sido reformuladas, excluindo da mesma os responsáveis com inadimplemento não tipificado no CTN – artigos 134 e 135..

⁵⁷ Art. 13. O titular de firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social."

Parágrafo Único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

⁵⁸ Parte do voto da Min. Rel. Ellen Gracie, no seu voto, sobre o referido RE: "O artigo 13 da Lei nº 8.620/93, ao vincular a simples condição de sócio à obrigação de responder solidariamente, estabeleceu uma exceção desautorizada à norma geral de Direito Tributário, que está consubstanciada no artigo 135, inciso III do CTN, o que evidencia a invasão da esfera reservada à lei complementar pelo artigo 146, inciso III, alínea 'b' da Constituição".

Reduzir-se-ia o tempo e gasto do contribuinte na constituição de sua defesa junto aos tribunais; a pressão do excesso de demanda junto ao Poder Judiciário; os procuradores da Fazenda Nacional poderiam se dedicar às execuções substantivas.

3ª Sugestão: Maior divulgação sobre as possibilidades de defesa do codevedor, com a exclusão ou substituição de seu nome por quem de direito.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, em seu site oficial, exhibe no rol de serviços, seja para Cidadão ou para Empresas, várias informações e orientações. A primeira informação da lista é de alteração de codevedor.

Tal intenção é louvável, pois permite ao codevedor ou corresponsável, ainda em esfera administrativa, requerer a exclusão do seu nome na CDA, desde que seus argumentos tenham sólida fundamentação. A informação abre perspectiva mais ampla, ao informar que mesmo as execuções em andamento – já ajuizadas, podem ser objeto de esclarecimento administrativo para a substituição do codevedor.

A sugestão é que esta iniciativa poderia ter uma divulgação mais ampla, com um chamamento mais insinuante no site da PGFN e também da Receita Federal.

Também no momento que antecede a geração da CDA, a pessoa física com seu nome a ser inserido na Certidão, poderia ser novamente intimada a pronunciar-se sobre o assunto, podendo assim, querendo, alegar e comprovar que não é corresponsável, ainda na esfera administrativa. Caso comum neste tipo de situação diz respeito a ex-sócio que não enviou à Receita Federal a cópia autenticada da alteração contratual que o excluiu do quadro social de empresa.

Economizar-se-ia tempo de todos, pois a mera apresentação da alteração contratual junto ao órgão fiscal, com a chancela de arquivamento da Junta Comercial, já informaria o codevedor atual da situação.

4ª Sugestão: Acesso direto da Receita Federal às bases de dados das Juntas Comerciais. Ou remessa direta à Receita Federal, das alterações contratuais arquivadas nas Juntas Comerciais.

Nem sempre o contrato social original ou as alterações contratuais posteriores são enviados pelas empresas à Receita Federal.

É comum um dirigente de empresa solicitar um parcelamento de dívida tributária e a meio caminho, por trespasse, transferir a propriedade de sua empresa a outro(s), sem a devida comunicação da operação aos órgãos fiscais.

Havendo inadimplemento das parcelas a partir de então, será ele, o trespasante, o corresponsável com seu nome a ser incluído na CDA. Terá de provar sua saída da sociedade antes do início do inadimplemento. Só assim a CDA será reformulada e todo o processo se reinicia, com enorme perda de tempo, gastos desnecessários e arrecadação prejudicada.

O que se sugere é a criação de um acesso direto, antes da emissão da CDA, para verificar na base de dados da Junta Comercial respectiva, se aquele sócio que pediu o parcelamento continua na sociedade ou se o co-devedor já é outro.

As sugestões propostas são de mera natureza processual, burocrática, que poderiam ser implementadas com alterações das rotinas administrativas atuais.

Podem parecer simples, de pequena repercussão, mas sendo avaliadas pelo lado do contribuinte, sujeito passivo nas situações citadas, são de alcance significativo, pois irão reduzir prazos nas lides judiciais ou mesmo evitá-las, quando por exemplo, na substituição do codevedor. A consulta às bases de dados das Juntas Comerciais permitirão a indicação do codevedor atual, direcionando ao mesmo a cobrança do tributo devido.

Todas as sugestões foram propostas com a intenção de buscar uma relação mais justa entre o fisco e o contribuinte, buscando disponibilizar a este, maneiras de melhor se defender da sanha arrecadadora, quando não se justificar a sua inclusão na lide.

Justifica-se o conteúdo das propostas, uma vez que o autor deste texto, muito antes de formar-se em direito, foi empresário por muito tempo e sofreu as consequências de sua desinformação, situação comum no ambiente empresarial.

Não recebem as informações necessárias para iniciar o seu empreendimento, como também não recebem orientações suficientes sobre o recolhimento de tributos.

O que se pretende com este texto é poder levá-lo ao maior número possível de empreendedores, em palestras e discussões acerca do empreendimento, seus riscos e aspectos legais a serem cumpridos por todos.

O autor ousa afirmar que se recebessem informações mais efetivas sobre os riscos e penalidades da sonegação, ou mesmo do simples ato de não recolhimento dos tributos por falta de recursos financeiros, o empreendedor poderia amenizar o seu ilícito e suas aflições.

A realidade aponta para o enorme risco de se empreender atualmente no país. Além do crédito escasso, juros bancários exorbitantes e fisco alheio às necessidades de informação aos empreendedores, adiciona-se o excesso de entusiasmo que estes últimos possuem, com o sonho de empreender. Além das restrições apontadas, a realidade mostra o despreparo dessas pessoas. Muitos sem grau de instrução suficiente até mesmo para interpretar normas e regulamentos.

Mas são estas pessoas, os empreendedores, que empregam a massa assalariada brasileira. Em 2002 eram 17.123.312 de empregos e em 2012, dez anos depois, 31.277.977. Nos 5.570 municípios brasileiros, a livre iniciativa emprega atualmente, apenas em micro e pequenas empresas, 16.157.382 de pessoas, quase 52% dos empregos formais do Brasil⁵⁹

Desta forma, o presente texto busca mostrar ao empreendedor, alguns aspectos e detalhes da legislação tributária que por um lado, busca puni-lo, mesmo que não tenha cometido ilícito fiscal. Por outro lado, mostra também as várias formas do corresponsável buscar sua defesa ante a sanha arrecadadora do Estado brasileiro.

Apesar das referências no texto usarem a ação do fisco federal, o problema é generalizado. Os entes políticos se comportam da mesma forma quando é para buscar a satisfação dos seus créditos. Acrescente-se a isto a dificuldade de obtenção de informações que um empreendedor de micro empresa, numa cidade pequena no interior do País. A carência de orientações de fácil acesso. sobre as formas legais de recolhimento de tributos, aliada à ausência de operadores do direito na área tributária, nas pequenas cidades, contribuem para aumentar o risco de empreender.

⁵⁹ Anuário do trabalho na micro e pequena empresa: 2013. 6. ed., Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos [responsável pela elaboração da pesquisa, dos textos, tabelas, gráficos e mapas], Brasília, DF; DIEESE, 2013. p.182 e 191

O esforço para a construção do texto foi dedicado aos empreendedores, como forma de orientá-los através da divulgação futura do trabalho como um todo ou mesmo de partes, que possam alertá-los, contribuindo para o êxito dos seus empreendimentos.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA , Fabiana e BALTAHAZAR , Ubaldo Cesar. *Responsabilidade tributária do sócio administrador na sociedade limitada*. Revista Jurídica Cesumar - Mestrado, v. 9, n. 154 1, p. 153-176, jan./jun. 2009 - ISSN 1677-6402
- CARNEIRO DA CUNHA, Leonardo. *Sobre a cautelar fiscal, à luz da jurisprudência do STJ*. <http://www.revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/download/1638/1258>.
- COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 14 ed. São Paulo. Saraiva, 2010. v.2
- FARIAS JÚNIOR, Manoel Omena <http://jus.com.br/artigos/12963/a-constituicao-definitiva-do-credito-tributario-marco-entre-os-prazos-decadencial-e-prescricional-tributarios#ixzz2qEd9GEQH> Publicado em 06/2009. Elaborado em 05/2009. s.l.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- Processo tributário*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- MATTOS Marcelino de Paula - *a dissolução irregular da sociedade e a desconsideração da personalidade jurídica* - Artigo Científico apresentado à Universidade Gama Filho como requisito parcial para a conclusão do curso de pós-graduação lato sensu em Direito Empresarial.
- MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de. *Manual Prático em Consulta Tributária* - prefácio de Eros Grau. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- MOURA, Lenice Silveira Moreira de. *Exceção de pré-executividade em matéria tributária*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- NEDER, Marcos Vinicius; MARTINEZ LÓPEZ, Maria Tereza. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2010.
- I Prêmio CARF de monografias em direito tributário 2010/ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Brasília: Edições Valentim, 2011.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva 2011;
- SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Embargos do executado e garantia do juízo*. Jus Navigandi, Teresina, ano 2, n. 21, 19 nov. 1997 . Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/898>>. Acesso em: 12 jan. 3914.