



Fernando Rabello

88

EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE EM EXECUÇÃO FISCAL TRIBUTÁRIA: visão jurisprudencial acerca de alguns temas

CLAIM OF EXCEPTION REGARDING TAX FORECLOSURE: a case law overview on some issues

Juliana Brites Gomes

RESUMO

Aborda a admissão da exceção de pré-executividade no ordenamento jurídico brasileiro, o que se deu com o desenvolvimento de teses doutrinárias e incremento da jurisprudência. Conclui que a exceção de pré-executividade é um instrumento a ser utilizado na arguição de matérias de ordem pública que não demandem dilação probatória, como é o caso da ilegitimidade e prescrição.

PALAVRAS-CHAVE:

Direito Tributário; exceção de pré-executividade; execução fiscal; admissão; legitimidade; prescrição; jurisprudência.

ABSTRACT

The author discusses the insertion of the claim of exception into the Brazilian legal system, by means of both the development of legal thesis on the subject and the increase in case law.

She concludes that claim of exception is a tool to be used when arguing public policy matters which do not require production of evidence, as it is the case with legal incapacity and prescription.

KEYWORDS

Tax Law; claim of exception; tax foreclosure; admission; legal capacity; prescription; case law.

1 A ADMISSÃO DA EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE NO DIREITO BRASILEIRO

No Brasil, antes da menção específica feita por Pontes de Miranda à exceção de pré-executividade (MOREIRA, 2001), verifica-se que o Decreto Imperial n. 9.885/1888 e, após, o Decreto n. 848/1890 já previam a possibilidade de apresentação de defesa do devedor diversa dos embargos quanto ao pagamento ou anulação da dívida, bem como sua prescrição.

A exceção de pré-executividade ou objeção de não executividade é um instrumento processual largamente utilizado na prática, justamente por sua pragmaticidade.

Isso porque, em regra, o devedor/executado poderia, na época, somente apresentar defesa após ter garantido integralmente o juízo, nos termos do art. 16 da Lei n. 6.830/80 e incisos¹, isto é, somente após ter ofertado caução suficientemente idônea a demonstrar que, caso suas alegações não se mostrassem procedentes, a parte exequente teria meios de ver satisfeita a pretensão e adimplido o crédito perseguido naquele processo.

A exceção de pré-executividade, por sua vez, ingressou no cenário jurídico justamente para permitir que, diante de certas matérias, o devedor/executado não precisasse apresentar garantia para alegar defesas que pudessem atacar a coluna dorsal do crédito tributário e, assim, conduzi-lo à extinção, diante de sua insubsistência (SHIMURA, 1997).

Por isso, a despeito da ausência de previsão legal sobre o tema, muitas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais passaram a aceitar esta defesa, sendo este, então, cenário fértil para que a exceção de pré-executividade ganhasse aceitação e surgisse como instrumento processual adequado para alegar defesa relativa a matérias de ordem pública e que não comportem dilação probatória (ASSIS, 1996).

Como a veiculação da exceção de pré-executividade cria um incidente no processo de execução que, em regra,

é obstado apenas por ação própria de embargos, entende-se que as matérias nela alegadas devam apresentar prova pré-constituída e venham atingir a própria existência do crédito, seja parcial ou integralmente (ÁLVARES, 1998).

Deve ser lembrado que, a despeito de já existir movimento tímido na doutrina e alguns julgados que admittiam a exceção de pré-executividade, o cenário fértil acima referido se deu, principalmente, a partir de 1990, época em que os tribunais, principalmente os superiores, passaram a imprimir agilização ao processo com vistas à eficaz prestação jurisdicional, inspirados principalmente no Princípio da Instrumentalidade das Formas.

Também ficou a cargo da doutrina e jurisprudência estabelecer especificamente as matérias a serem arguidas por meio desta defesa, sendo elencadas as matérias de ordem pública referentes à ausência de pressupostos processuais e condições da ação, como também a decadência, prescrição e pagamento, sendo que, nestas três últimas hipóteses, a percepção do vício deve ser imediata.

A exceção de pré-executividade ou objeção de não executividade é um instrumento processual largamente utilizado na prática, justamente por sua pragmaticidade.

A título de conhecimento, vários julgados do STJ, como no REsp n. 403.073, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, julgado em 05/09/2002, no REsp n. 577.613, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado em 07/10/2004 e, mais recentemente, no REsp n. 1.140.794, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 19/08/2010 vieram tratar sobre a admissibilidade da exceção de pré-executividade, desde que ela dispusesse sobre tema de ordem pública e que não impusesse dilação probatória.

Entende-se que a matéria a ser alegada, inclusive, não deve acionar o contraditório, pois este seria considerado forma de dilação probatória, inaceitável na

esfera da exceção de pré-executividade, o que, inclusive, já ficou assentado em julgados, como no REsp n. 625.203, julgado pela 1ª Turma do STJ, com relatoria do Min. Francisco Falcão em 03/05/2005 e no AG n. 147.516, julgado pela 8ª Turma Especializada no TRF – 2ª Região, de relatoria do Desembargador Poul Erik Dyrland, em 13/05/2008.

Nesse sentido, não é cabível a alegação, em exceção de pré-executividade, de prescrição se, para sua análise, necessária será a verificação do procedimento administrativo que não foi juntado. Quanto a outros temas, tais como nulidade de CDA por ausência de notificação, por exemplo, e ilegitimidade, somente haverá o conhecimento pelo juízo se o excipiente, juntamente com a petição, comprovar o alegado. Caso contrário, a exceção de pré-executividade não deve ser conhecida.

Há precedentes no sentido de que a questão da responsabilidade do sócio – ilegitimidade do sócio na hipótese de redirecionamento – em certos casos poderá apresentar dilação probatória, de forma que, quando não houver, sua ale-

gação pode ser feita por meio de exceção de pré-executividade, como se vê do certo no julgado abaixo colacionado:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. PRESCRIÇÃO. TEORIA DA "ACTIO NATA". RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. MATÉRIA QUE EXIGE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 393/STJ. [...] 3. A responsabilidade subsidiária dos sócios, em regra, não pode ser discutida em exceção de pré-executividade, por demandar dilação probatória, conforme decidido no Recurso Especial "repetitivo" 1.104.900/ES, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, julgado em 25.3.2009, DJe 1º.4.2009, nos termos do

art. 543-C, do CPC. 4. Incidência da Súmula 393/STJ: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”. Agravo regimental provido. (BRASIL, STJ, Ag REsp 1196.377)

É de se dizer que o STJ havia sumulado, por meio do seu Enunciado n. 393², que somente as matérias de ordem pública e que não impusessem dilação probatória poderiam ser alegadas em exceção de pré-executividade, a fim mesmo de disciplinar a sua própria admissibilidade.

E o entendimento do referido Enunciado já havia sido espousado no julgamento pela 1ª Seção do STJ do REsp n. 1.104.900, submetido à sistemática disposta no art. 543-C, do CPC (BRASIL, LEI n. 5869, 1973), de relatoria da Ministra Denise Arruda, em 25/03/2009.

Conclui-se, portanto, que, em regra, o meio de defesa em execução fiscal é a oposição de embargos que, por sua natureza jurídica de ação, admitem maior amplitude na alegação e discussão de matérias defensivas.

Entretanto, em determinados casos em que se tratar de uma irregularidade que possa ser classificada como matéria de ordem pública e que, de sua alegação, haja prova pré-constituída, sem abertura de espaço para dilação probatória, será admissível a arguição por meio de exceção de pré-executividade.

O que, entretanto, não pode ser utilizado de maneira abusiva, sob pena de a exceção de pré-executividade usurpar o cabimento dos embargos à execução, e tornar-se regra, sendo, inclusive, esta a preocupação dos tribunais em delimitar a amplitude de tal instituto.

A título de conhecimento, necessário fazer um parêntese, a fim de mencionar que as alterações introduzidas no CPC pelas Leis ns. 11.232/05 e 11.382/06 ousaram, em grande parte, contribuir para a satisfação mais rápida do credor, sem deixar de garantir a amplitude do exercício de defesa pelo devedor.

[...] necessário fazer um parêntese, a fim de mencionar que as alterações introduzidas no CPC pelas Leis ns. 11.232/05 e 11.382/06 ousaram, em grande parte, contribuir para a satisfação mais rápida do credor, sem deixar de garantir a amplitude do exercício de defesa pelo devedor.

Esta parte final, inaugurada pela Lei n. 11.382/06, interessa ao estudo, pelo fato de haver aplicação subsidiária do CPC à Lei n. 6.830/80, devendo ser observado que o art. 736, *caput*, do CPC³ deixou de prever a necessidade de garantia do juízo para admissão dos embargos à execução cível.

Tal modificação repercutiu nos embargos à execução fiscal, de modo que parte da jurisprudência passou a entender que a garantia integral do juízo é desnecessária para aferição de sua admissibilidade.

Isso se observa em julgados do TRF – 2ª Região, como na AC n. 311.134, Terceira Turma Especializada, com relatoria do Desembargador Federal Fernando César Baptista de Mattos, em 22/02/2011 e na AC n. 232.607, Quarta Turma Especializada,

com relatoria do Desembargador Federal Antônio Henrique C. Da Silva, em 24/03/2009, e do TRF – 3ª Região, no AI n. 326125, Segunda Turma, com relatoria do Juiz Henrique Herkenhof, em 16/06/2009.

Há ainda posicionamentos negando a influência do CPC sobre a matéria, tendo em vista a especialidade do disposto no art. 16, § 1º, da Lei n. 6.830/80, como se pode vislumbrar em julgados do TRF – 3ª Região, como a Apelação Cível n. 1307477, de relatoria do Juiz Silva Neto, em 20/10/2009 e Apelação Cível n. 1386385, de relatoria da Juíza Ceclia Marcondes, em 12/03/2009.

Ainda é possível observar o entendimento de que a garantia do juízo deva ser dispensada em caso de ausência de condições financeiras para tal, em respeito ao contraditório e ampla defesa (TRF 4ª Região, Segunda Turma, AC n. 00076695920094047108, Juíza Vânia Hack de Almeida, em 20/04/2010).

Como também o posicionamento no sentido de admitir os embargos à execução fiscal sem garantia, não aplicando, neste caso, o efeito suspensivo (TRF – 5ª Região, Segunda Turma, AC n. 478063, Desembargador Federal Francisco Barros Dias, em 15/09/2009).

De qualquer forma, vê-se que, admitindo-se ou não a aplicação das regras modificadoras do CPC aos embargos à execução fiscal, o instituto da exceção de pré-executividade permanece íntegro e permitindo que matérias de ordem pública e sem dilação probatória sejam conhecidas pelo juízo, independentemente de observância a outros requisitos

Fechado o parêntese, deve ser ressaltado, ainda, que, apesar da pacificação da jurisprudência sobre todos esses elementos pontuais discorridos sobre a exceção de pré-executividade, é de se dizer que sua exposição é importante na medida em que à luz deste instrumento – exceção de pré-executividade – serão tratados muitos dos temas adiante.

2 A ILEGITIMIDADE DO SÓCIO PARA FIGURAR NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL

Como arguido acima, é imprescindível constatar a correção da legitimidade, por ser esta uma condição da ação, para que haja a regularidade da execução fiscal tributária.

Na execução fiscal tributária, em regra, o devedor principal deve ocupar o polo passivo. Entretanto, algumas vezes, a responsabilidade do coobrigado exsurge, devendo ele também ser acionado.

Anteriormente, a própria lei admitia que, mesmo sem ocorrer nenhum evento desabonador na conduta do devedor principal, o responsável tributário já constituía a CDA e era, *ab initio*, codevedor. Isso era previsto na Lei n. 8.620/93, mais precisamente em seu art. 13, *caput*⁴, o qual será estudado adiante.

O art. 135 e incisos, do CTN⁵ prevê as hipóteses de inclusão do responsável tributário no polo passivo, mas somente na evidência e demonstração de qualquer uma daquelas situações.

Conhecendo o espaço permitido para a inclusão ou manutenção do responsável tributário no polo passivo, passa-se a verificar também quando ela não é viável, advindo, portanto, a ilegitimidade para ser sujeito passivo em execução fiscal.

E isso é o que será analisado em seguida, sabendo que, nessa perspectiva, desde que juntada prova pré-constituída, a ilegitimidade poderá ser arguida por meio de exceção de pré-executividade.

2.1 REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA O SÓCIO, NOS TERMOS DO ART. 135, III, DO CTN

O art. 135, III, do CTN prevê que serão pessoalmente responsáveis os diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias em caso de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Esta redação denota que o responsável tributário deverá ser incluído desde que a parte exequente demonstre, por evidências fáticas, a égide de qualquer uma das hipóteses previstas no citado artigo.

A prática cartorária demonstra que a quase totalidade dos pedidos de inclusão de responsável tributário no polo passivo se dá pela comprovação de dissolução da pessoa jurídica de direito privado.

A jurisprudência entende, ainda, que a dissolução irregular da pessoa jurídica de direito privado corresponde a um ato de infração de lei, nos termos do art. 135, III, do CTN e, como tal, motiva a inclusão do sócio na execução fiscal. Ela é evidenciada, como admitido pela jurisprudência, com a certidão negativa do oficial de justiça na diligência de citação da sociedade, nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. IMPOSSIBILIDADE, NA ESPÉCIE.

1. Há entendimento desta Corte no sentido de que a certidão do oficial de justiça, que atesta que a empresa não funciona mais no endereço indicado, é indício suficiente de dissolução irregular de suas atividades, o que autoriza o redirecionamento aos sócios-gerentes.

[...]

4. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos infringentes. (BRASIL, STJ, EDcl REsp 703073)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. POSSIBILIDADE. CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA. COMPROVAÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÚMULA 435/STJ.

[...]

2. A jurisprudência do STJ consolidou o entendimento de que a certidão emitida pelo Oficial de Justiça, atestando

que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial, é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente. *Precedentes do STJ.*

3. *Recurso Especial provido.* (BRASIL, STJ, REsp 1217.705)

Constatada a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal para o responsável, com a inclusão, em regra, do sócio-gerente no polo passivo da execução fiscal, tal como estabelecido pelo Enunciado n. 435 do STJ⁶, cabe verificar em relação a qual sócio deve recair tal imposição legal.

Essa preocupação, diga-se, é importante, pois a inclusão indevida de responsável tributário gera a ilegitimidade, a qual poderá ser corrigida de ofício pelo juízo ou, quando provocado, até por meio de exceção de pré-executividade.

E a dúvida pode surgir quando o quadro societário da pessoa jurídica foi, por diversas vezes, alterado. Seria incluído o sócio-gerente assim constituído na época do fato gerador ou aquele assim compreendido na época da incidência do evento que motivou o redirecionamento, em regra, a dissolução irregular?

Há diversos julgados sobre o tema.

Percebe-se, num primeiro momento, que o STJ tinha o posicionamento firme (tanto que os demais tribunais o seguiam, inclusive o TRF – 2ª Região), no sentido de ser a execução fiscal redirecionada ao sócio-gerente que assim compusesse o quadro societário na época do fato gerador, como se pode verificar nos julgados abaixo expostos:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 135, III, DO CTN. OCORRÊNCIA. SÓCIA QUE NÃO INTEGRAVA A SOCIEDADE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES DO CRÉDITO. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. [...] 2. O Tribunal a quo, ao possibilitar o redirecionamento do feito contra sócio que não integrava a sociedade à época dos fatos geradores do crédito exequendo, acabou por contrariar a jurisprudência desta Corte, pelo que merece reforma. 3. *Recurso especial provido.* (BRASIL, STJ, REsp 1217.467)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 E 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FIS-

CAL. REDIRECIONAMENTO. ART. 135 DO CTN. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA VERIFICADA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. SÚMULA 7/STJ. [...] *Como se observa, não se negou a responsabilidade tributária do administrador em caso de dissolução irregular, mas apenas restou destacada a necessidade de que o fato gerador, em tal situação, tenha ocorrido à época da respectiva gestão, de modo a vincular o não-recolhimento com a atuação pessoal do sócio, em conformidade com a jurisprudência firmada nos precedentes adotados (fls. 308/309).* [...] 5. *Agravo regimental desprovido.* (BRASIL, STJ, AGA 1173.644)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. POSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO DA MATÉRIA ALEGADA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PRESCRIÇÃO. CONTUDO, NÃO SE ADMITE TAL EXCEÇÃO QUANDO A QUESTÃO EXIGIR DILAÇÃO PROBATORIA. INCLUSÃO DO SÓCIO QUE NA ÉPOCA DO FATO GERADOR EXERCIA FUNÇÃO DE SÓCIO GERENTE DA EMPRESA. ARTIGO 135, INCISO III DO CTN. APLICABILIDADE. CDA. 1. A exceção de pré-executividade é instrumento destinado à defesa do executado, sempre que houver matéria de ordem pública, cognoscível de ofício, a impedir o prosseguimento da ação executiva. [...] 6. *A agravante não logrou demonstrar que não exerceu atos de gerência durante o período a que se refere o débito tributário em questão, razão pela qual impõe-se a sua manutenção no pólo passivo da ação de execução fiscal.* 7. *Agravo de instrumento não provido. Prejudicado o agravo interno.* (BRASIL, TRF2, AG 167.389)

Ocorre que o STJ, no final do ano passado, no julgamento de embargos de divergência na Primeira Seção, passou a possuir entendimento contrário, isto é, admitindo a inclusão do sócio-gerente assim constituído no momento da dissolução irregular da sociedade, como se pode ver:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR

DA SOCIEDADE POSTERIOR À RETIRADA DO SÓCIO-GERENTE. INCABIMENTO. 1. O redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa ao tempo da ocorrência da dissolução. 2. Precedentes de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção. 3. Embargos de divergência acolhidos.

Ficou ainda indexado:

Não é cabível o redirecionamento da execução fiscal em relação ao sócio que não exercia a administração da empresa ao tempo da dissolução irregular da sociedade, ainda que estivesse na gerência ao tempo do fato gerador do tributo, tendo em vista que a responsabilidade pessoal do administrador não decorre da simples falta de pagamento do débito tributário, mas da própria dissolução irregular, que não pode ser imputada àquele que já não era gerente quando de sua ocorrência. (BRASIL, STJ, EAG 1105.993)

A despeito disso, um acórdão oriundo da 2ª Turma do STJ, de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, no REsp n. 1.244.667, datado de 26/04/2011, entendeu que a inclusão de sócio no polo passivo estará necessariamente atrelada ao evento que gerou o redirecionamento. Assim, se o redirecionamento se deu por excesso de poderes na administração da sociedade, o sócio a ser incluído será o da época em que o ocorreu o fato gerador e, caso o redirecionamento tenha-se dado por dissolução irregular, será o sócio-gerente assim constituído no período deste evento.

O TRF-2ª Região já se posicionava no final de 2010 sobre o tema, sinalizando pela inclusão do sócio-gerente constante nos quadros societários na época da dissolução irregular, se este foi o motivo do redirecionamento, como se pode ver dos grifos no julgado abaixo:

PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA OS SÓCIOS.

1 – A dissolução irregular da sociedade tem sido considerada pelo STJ como uma das modalidades clássicas de aplicação do art. 135, III, do CTN. Semelhante responsabilidade, todavia, não atinge qualquer sócio, mas apenas os últimos gerentes registrados antes da constatação da dissolução, pois tais gerentes somente podem responder pelas infrações que lhe sejam contemporâneas.

2 – Agravo de Instrumento provido. (BRASIL, TRF2, AG 136.087).

Há também que se dizer que os precedentes que deram origem ao Enunciado n. 435 do STJ não tratam claramente sobre quais sócios devam ser incluídos no polo passivo (se os do fato gerador ou os da dissolução irregular).

A despeito disso, entende-se que o melhor posicionamento a ser seguido é aquele advindo da 1ª Seção do STJ, no EAG n. 1.105.993, no sentido de ser incluído o sócio-gerente da época da dissolução irregular, cuja ementa foi acima exposta.

Isso porque, além de ser o entendimento mais recente, faz uma compreensão sistemática do CTN, pois esboça o entendimento de que o sucessor da pessoa jurídica de direito privado responde pelos tributos devidos anteriormente por ela, como prevê o *caput* do art. 133, do CTN⁷.

Por fim, há de ser lembrado, quanto ao tema, que, no caso de dissolução irregular da sociedade, é importante observar se

os sócios-gerentes constantes na última alteração contratual são efetivamente os sócios atuantes da empresa. O que se quer dizer é que se deve ter atenção aos “sócios-laranja”, para quem são transferidas as cotas da empresa, como forma de os verdadeiros sócios, que fraudulentamente inadimpliram os tributos, esquivarem-se da responsabilidade do seu pagamento.

Assim, no caso de dissolução, não seriam incluídos os sócios-gerentes constantes do quadro societário no momento da dissolução irregular (laranja), mas os sócios anteriores, de quem foram transferidas as cotas societárias (efetivos/fraudadores). Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. NÃO IMPUTAÇÃO À SÓCIA RETIRANTE. EXISTÊNCIA DE “LARANJA” NA GERÊNCIA SOCIAL. CULPA APARENTE DE OUTRO SÓCIO. NÃO RESPONSABILIZAÇÃO DA EMBARGANTE. ART. 135, III, DO CTN. [...] III – A alegada manutenção de “laranja” como última gerente registrada é imputável não à embargante, mas ao sócio que dela adquiriu as cotas e que posteriormente teria realizado a suposta cessão irregular. [...] V – Apelação e remessa não providas. (BRASIL, TRF2, AC 416.119).

EXECUÇÃO FISCAL – SOCIEDADE POR QUOTAS – RESPONSABILIDADE DO SOCIO-GERENTE. OS SOCIOS-GERENTES DE SOCIEDADE POR QUOTAS SÃO PESSOALMENTE RESPONSÁVEIS PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTARIAS CONCERNENTES A ICM DECLARADO E NÃO PAGO, RESULTANTE DE ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO A LEI.

INFRINGE A LEI QUEM QUER O IMPOSTO DE SEUS CLIENTES (EMBUTIDO NO PREÇO DE SEUS PRODUTOS) E NÃO O RECOLHE NO TEMPO, FORMA E LUGAR DETERMINADO E AINDA TRANSFERE SUAS QUOTAS A PESSOAS FICTÍCIAS OU SEM QUALQUER PATRIMÔNIO, PARA FUGIR DE UMA OBRIGAÇÃO PARA COM O FISCO.

RECURSO IMPROVIDO. (BRASIL, STJ, REsp 55566).

Excluídas as hipóteses acima delineadas, em que a inclusão do sócio-gerente é devida, isto é, no caso do sócio-gerente assim constituído na época da dissolução irregular da empresa ou do sócio-gerente da época do fato gerador do tributo, em caso de fraude, os demais redirecionamentos fulcrados no art. 135, III, do CTN são irregulares e gerarão ilegitimidade, passível de ser alegada por meio de exceção de pré-executividade.

2.2 INCLUSÃO DE SÓCIOS COTISTAS, NA FORMA DO ART. 134, VII, DO CTN

Essa modalidade de inclusão pressupõe que tanto o encaixe ao devedor principal, quanto a inclusão do responsável tributário não foram eficazes para que o crédito tributário fosse satisfeito, dando a lei a possibilidade de incluir o sócio cotista no procedimento executivo, como forma de perseguir o adimplemento do tributo.

Aplica-se, no caso, o disposto no art. 134, VII, do CTN⁸ à luz do que tem sido decidido pela jurisprudência (a despeito de sua interpretação literal já ser bem elucidativa), isto é, entende-se que, no caso de sociedade limitada, somente serão incluídos os sócios cotistas se, pelo contrato social, demonstrar que a sociedade é de pessoas, e não de capital.

Não se pode pressupor que uma sociedade limitada será sempre de pessoas, haja vista que, consoante entendimento do-

minante (COELHO, 2006), ela poderá ser de pessoas ou de capital, conforme seja demonstrada a forma de retirada dos sócios/extinção da sociedade, por exemplo. Em sendo sociedade de pessoas, cabe a inclusão dos sócios cotistas; em sendo de capitais, não cabe a inclusão.

Este é o entendimento aplicado e é consolidado pelos tribunais.

A título de conhecimento, apresentam-se os seguintes julgados, cujos grifos elucidam o que foi afirmado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. ART. 134, VII, DO CTN. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF.

[...]

2. Quanto à alegação de que teria ocorrido dissolução irregular da sociedade, a ensejar a responsabilização dos sócios nos termos do art. 134, VII, do CTN, convém destacar que o aresto recorrido afastou a incidência desse dispositivo legal sob o argumento de que a sociedade por quotas de responsabilidade limitada não se constitui numa sociedade de pessoas.

[...]

6. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos. (BRASIL, STJ, EDcl REsp 109143).

Eis os excertos de seu inteiro teor:

No tocante à alegação de que teria ocorrido dissolução irregular da sociedade, a ensejar a responsabilização do sócios nos termos do art. 134, VII, do CTN, convém destacar o entendimento trilhado no aresto recorrido:

Em se tratando de responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário, duas hipóteses poderiam enquadrar o caso vertente. A primeira, do art. 134, inc. VII, do CTN, não prospera porque, afora a exigência da comprovação de culpa, **já se decidiu que à sociedade por quotas de responsabilidade limitada não se aplica o precitado dispositivo legal, por não ser sociedade de pessoas (AC n. 90.04.00456-4/RS, RTRF 4ª R n. 7/233)** – fl. 66, sem negrito no original. Sucede que o fundamento invocado no acórdão a quo para afastar a incidência do art. 134, VII, do CTN, não foi, em nenhum momento, atacado pelo recorrente. O INSS, em seu recurso especial, não teceu qualquer consideração

sobre à aplicabilidade deste dispositivo legal às sociedades limitadas que não se enquadrem como sociedades de pessoas. **A melhor doutrina de direito comercial informa que podem existir sociedades limitadas de capital. Vejamos o magistério de Fábio Ulhoa Coelho:**

“A sociedade por cotas de responsabilidade limitada é de espécie híbrida. [...] Haverá, pois, sociedades limitadas enquadráveis entre as ‘de pessoas’ [nas quais há direito de veto da entrada de terceiros] e sociedades limitadas enquadráveis entre as ‘de capital’ [inexistente o referido direito de veto], de acordo com o que previr o contrato social específico” (COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. São Paulo: Saraiva, 1999 pág. 111).

[...] no caso de inadimplemento de tributo previdenciário, tal como o inadimplemento de qualquer outro tributo, o dever de pagar será do obrigado principal, recaindo somente os encargos ao responsável tributário no caso de comprovação do disposto no art. 135, III, do CTN.

Abaixo será exposto excerto de decisão monocrática oriunda do REsp n. 1.117.972, de lavra do Ministro Hamilton Carvalhido, em 03/03/2010, na qual se entende que nenhuma sociedade limitada pode ser classificada como sociedade de pessoas, de forma que o art. 134, VII, do CTN não deve ser aplicado aos sócios cotistas desta espécie societária:

O sócio cotista de sociedade por cotas de responsabilidade limitada que não tem poderes de gerência não é responsável pelos débitos fiscais da sociedade, porque sua situação não se enquadra no artigo 134, VII, e nem no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

Isto porque, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada não é sociedade de pessoas, mas de capital, o que afasta a aplicação do artigo 134, VII, do Código Tributário Nacional.

Entende-se, entretanto, que este posicionamento acima é muito restritivo, haja vista que a sociedade limitada pode ser de capital ou de pessoas.

Uma decisão monocrática, cujo excerto será exposto abaixo, demonstra uma posição mais restritiva ainda, isto

é, no sentido de que os sócios cotistas devam ser incluídos no polo passivo somente quando deixaram de integralizar o capital social, como se pode ver o excerto:

Passo ao exame do mérito.

A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que não podem os sócios quotistas serem responsabilizados na forma dos arts. 134, VII e 135, III do CTN se não realizaram atos de gestão da sociedade, respondendo, apenas, pelo capital não integralizado da pessoa jurídica.

Esta é exatamente a hipótese dos autos, como afirmado no acórdão, que reconheceu, à luz das provas constantes dos autos, que os recorridos não exerceram a gerência da sociedade na época

do inadimplemento tributário. Se sequer praticaram atos de gestão, como podem ser responsabilizados por supostos ilícitos que sequer restaram comprovados nos autos? (BRASIL, STJ, REsp 1030351).

O que se pode concluir sobre a matéria (e que se constitui talvez no posicionamento mais razoável) é que a sociedade limitada pode ser de pessoas ou de capital, devendo ser observado no contrato social esta característica. Se no contrato houver direito de veto na entrada de terceiros ou até mesmo a previsão de dissolução com a morte de um dos sócios, por exemplo, a sociedade limitada será de pessoas e caberá a inclusão do sócio. Se no contrato, porém, não houver esta especificação, será de capitais e não incidirá aplicação do art. 134, VII, do CTN.

No caso de sociedade anônima, sendo ela a sociedade de capitais, por excelência, não é cabível a aplicação do disposto no art. 134, VII, do CTN, fundamento este que foi contemplado, inclusive em julgados do TRF – 2ª Região, como o oriundo do AG n. 123.374, relatado pelo Desembargador Federal José Neiva, na Terceira Turma Especializada, em 13/02/2007.

2.3 INCLUSÃO DO SÓCIO NA CDA, NA FORMA DO ART. 13, DA LEI N. 8.620/93

É necessário dizer que a discussão sobre a ilegitimidade do responsável tributário, quando a inclusão restou determinada pelo art. 13, da Lei n. 8.620/93, a partir da vigência da MP 449/08 passou a ter novo formato.

Isso porque a MP 449/08, em seu art. 65, VII^º, revogou o disposto no art. 13, da Lei n. 8.620/93. Diante disso, nesse período tal matéria era analisada estabelecendo uma ligação entre o disposto no art. 13, *caput*, da Lei n. 8.620/93, a citada MP e depois a Lei n. 11.941/09, na qual foi convertida, como também com o art. 135, III, do CTN.

[...] o instituto da prescrição justifica-se pela necessidade da paz, ordem social, segurança e certeza jurídica, sendo o tempo o fator de limitação do exercício do direito.

Então, em relação aos tributos da Seguridade Social, deveria haver duas formas diferentes de interpretação: uma para os fatos geradores ocorridos após a revogação e outra para os fatos gerados ocorridos antes.

Para os fatos geradores ocorridos posteriormente à revogação, por óbvio, o art. 13, *caput*, da Lei n. 8.620/93 não poderia ser, em hipótese nenhuma, aplicado, devendo o redirecionamento dos tributos da Seguridade Social ter a mesma sorte dos demais tributos.

O que se quer dizer é que, em relação aos tributos da Seguridade Social, o redirecionamento da execução fiscal para o responsável tributário deveria obedecer ao disposto no art. 135 e incisos do CTN, não podendo seu nome figurar inicialmente na Certidão de Dívida Ativa, como previa o art. 13, *caput*, da Lei n. 8.620/93, revogado.

Mas, no que se refere aos tributos, cujos fatos geradores tiveram êgide antes da revogação do art. 13, *caput*, da Lei n. 8.620/93, constando os nomes dos responsáveis tributários na CDA, em razão da aplicação do citado dispositivo legal, a exclusão de sua aplicação deveria ser feita, caso o sócio comprovasse a não incidência de nenhuma das hipóteses do art. 135 e incisos do CTN, não tendo a revogação daquele artigo de lei, necessariamente, efeitos retroativos. Tal era o entendimento do STJ, cujo precedente abaixo é colacionado:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REVOGAÇÃO DO ARTIGO 13 DA LEI Nº 8.620/93 PELA LEI Nº 11.941/2009. NOME DO SÓCIO CONSTANTE DA CDA. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS. POSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO FIRMADO SOB A ÉGIDE DOS RECURSOS REPETITIVOS (ARTIGO 543-C DO CPC). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. [...] 2. A Egrégia Primeira Seção, no julgamento do REsp nº 1.104.900/ES, da relatoria da Ministra Denise Arruda, publicado no DJe de 1º/4/2009, sob o regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução nº 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça (recursos repetitivos), ratificou o posicionamento desta Corte Superior de Justiça no sentido de que é possível o redirecionamento da execução fiscal de maneira a atingir o sócio da empresa executada, desde que

o seu nome conste da CDA, sendo que, para se eximir da responsabilidade tributária, incumbe ao sócio o ônus da prova de que não restou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional (excesso de mandato, infringência à lei ou ao contrato social). [...] 4. Agravo regimental improvido. (BRASIL, STJ, AG REsp 1090.001).

Este era o entendimento sistematizado e aplicado pelos mais diversos juízos e tribunais do país. Entretanto, no STF pendia de julgamento o RE n. 562.276, no qual se discutia, em sistemática de repercussão geral, a inconstitucionalidade do art. 13, da Lei n. 8.620/93.

E, em 03/11/2010, o STF, no seu Tribunal Pleno e com relatoria da Ministra Ellen Gracie, entendeu pela inconstitucionalidade formal e material do art. 13, da Lei n. 8.620/93, conforme excertos abaixo:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. [...] 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Pelo fato de o RE n. 562.276 ter sido submetido à repercussão geral e tendido pela inconstitucionalidade do art. 13, *caput*, da Lei n. 8.620/93, tal posicionamento deve ser perpassado aos casos pendentes de julgamento, tornando insubsistente qualquer espécie de responsabilização tributária, em razão do mero inadimplemento do tributo, que era o sustentáculo do art. 13, *caput*, da Lei n. 8.620/93.

Aliás, deve ser salientado que o mero inadimplemento da obrigação tributária não se caracteriza em infração à lei, na esteira do julgado:

PROCESSO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ALEGAÇÃO DE QUE O NOME DO SÓCIO CONSTA DA CDA. INTERESSE RECUR-

SAL QUE SURTIU SOMENTE APÓS O JULGAMENTO DA APELAÇÃO. INOVAÇÃO EM SEDE DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. O SIMPLES INADIMPLENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO DÁ ENSEJO AO REDIRECIONAMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE ALGUMA DAS CONDUTAS PREVISTAS NO ART. 135 DO CTN. ENTENDIMENTO PACIFICADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE NO JULGAMENTO DO RESP N. 1.101.728/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. 1. Hipótese em que o acórdão recorrido, ao decidir a questão da ilegitimidade passiva do sócio da empresa executada, apenas entendeu que o mero inadimplemento do tributo não caracteriza infração à lei, somente sendo possível o redirecionamento da execução contra ele se for comprovada atuação correspondente às condutas previstas no caput do art. 135 do CPC. [...] 3. In casu, verifica-se aplicável o entendimento pacificado no Recurso Especial Repetitivo n. 1.101.728/SP, no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração legal para fins de responsabilização do sócio-gerente. 4. Agravo regimental não provido. (BRASIL, STJ, AG REsp 1122.827)

O entendimento do STF, acima aludido, por ser relativamente recente, deve passar a ser aplicado aos casos submetidos a julgamento, de forma que, tanto nos fatos geradores ocorridos posteriormente à MP 449/08, em razão da revogação, quanto nos casos anteriores, haja vista a inconstitucionalidade declarada pelo STF no RE 562.276, o art. 13, *caput*, da Lei n. 8.620/93 não deve ser aplicado.

Considerando, então, que é a empresa quem responde pelas dívidas tributárias, os responsáveis tributários somente poderão assumir o pagamento do tributo na comprovação de uma das hipóteses do art. 135, III, do CTN.

Em suma, no caso de inadimplemento de tributo previdenciário, tal como o inadimplemento de qualquer outro tributo, o dever de pagar será do obrigado principal, recaindo somente os encargos ao responsável tributário no caso de comprovação do disposto no art. 135, III, do CTN.

Nesse sentido, no caso de o sócio estar respondendo aos termos de execução

fiscal, poderá este pleitear sua exclusão do polo passivo por meio de exceção de pré-executividade.

No caso de fato gerador ocorrido após a revogação do art. 13, *caput*, da Lei n. 8.620/93 pela MP 449/08 e de ter seu nome incluído na CDA apenas em razão do inadimplemento do tributo, é preciso apenas que o interessado comprove esta irregularidade.

Já, na hipótese de o responsável tributário ter sido incluído na CDA, por fato gerador ocorrido anteriormente à MP n. 449/08, o responsável tributário deve comprovar, de antemão, que a manutenção de sua inclusão não está fulcrada no art. 135, III, do CTN, tendo em vista que a admissão originária no feito se deu com base no art. 13, *caput*, da Lei n. 8.620/93, dispositivo que é inconstitucional.

3 A PRESCRIÇÃO EM RELAÇÃO AO OBRIGADO PRINCIPAL

Verifica-se a prescrição de crédito tributário em período posterior à sua constituição. Em suma, é instituto que tem a sua égide após o lançamento. Para tanto, o credor tributário possui um prazo de cobrança do tributo lançado que é, igualmente, de 5 anos após a realização do lançamento.

O art. 174, parágrafo único, I, do CTN, antes da modificação feita pela LC n. 118/05¹⁰, entendia que, uma vez constituído o crédito tributário, a prescrição se interromperia com a citação do obrigado principal. Se esta citação ocorresse após o prazo de 5 anos, a pretensão para cobrança do crédito tributário estaria prescrita e, por consequência, a execução seria indevida.

Com o advento da LC n. 118/2005, a prescrição passou a ser interrompida com o despacho que determinar a citação do devedor.

Mas, em seguida, em julgamento de recurso repetitivo, o STJ entendeu que o marco para a interrupção da prescrição não seria a citação nem o despacho que determinava a citação, mas a data de ajuizamento da ação de execução fiscal, nos termos do REsp n. 1.120.295, 1ª Seção, Min. Luiz Fux, decidido em 12/5/2010.

Entendeu-se, no julgamento deste Recurso Especial, que o despacho que determina a citação, marco interruptivo previsto no art. 174, parágrafo único, I, do CTN, retroage à data de ajuizamento

da ação, considerando-se, portanto, esta última como termo *ad quem* da prescrição em relação ao obrigado principal.

Assim, seguindo o entendimento do STJ, o marco inicial para a contagem da prescrição em relação ao obrigado principal é a constituição do crédito tributário, tendo, como marco final, a data do ajuizamento da ação, sendo esta uma das causas de interrupção da prescrição.

Quanto à análise desta matéria por meio de exceção de pré-executividade, ela somente se mostra apreciável se o executado comprovar, por meio de cópia do procedimento administrativo e extrato da dívida ativa, na forma do art. 204, do CTN, que o prazo transcorreu sem que fosse observada a incidência de qualquer causa impeditiva ou obstativa.

Isso porque, conforme art. 204, *caput*, do CTN¹¹, sendo relativamente presumido que a dívida regularmente inscrita é dotada de certeza e liquidez, o que é corroborado pelo art. 3º, *caput*, da Lei n. 6.830/80¹², de forma que se entende que tenham sido tomados todos os cuidados para exercer a sua cobrança, caberá ao executado espancar tal presunção *juris tantum*, comprovando, no momento de sua alegação, que se encontra prescrita a pretensão de cobrança do crédito tributário e isso será feito pelos documentos acima listados, que permitirão ao Juízo analisar o tema, como dispõe o parágrafo único do art. 204, do CTN.

4 A PRESCRIÇÃO EM RELAÇÃO AO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

Partindo da origem do tema, isto é, quanto à possibilidade de inclusão do sócio não constante da CDA no polo passivo da execução fiscal, o STJ entendia que bastava o inadimplemento da obrigação pela executada principal (pessoa jurídica de direito privado) para justificar a inclusão do sócio.

Posteriormente, passou a entender que não bastava o mero inadimplemento para a inclusão do sócio, mas a comprovação de que ele tenha efetivamente praticado uma das condutas dispostas no art. 135, III, do CTN, o que ficou assentado no julgamento do REsp n. 1.101.728, acima mencionado, apreciado na forma de recurso repetitivo pela Primeira Seção do STJ, em 11/03/2009, com relatoria do Min. Teori Albino Zavascki.

Com base nisso, surgiu a seguinte

incógnita: Poderia a parte exequente promover a inclusão a qualquer tempo?

Inicialmente, passou-se a entender que sim, haja vista que, após a citação da empresa, a única forma de prescrição seria a disposta no art. 40, *caput*, da Lei n. 6.830/80¹³.

Com isso, existia a bandeira de que, desde que a Fazenda Nacional não ficasse inerte na tramitação do feito, imprescritível seria a execução fiscal.

Entretanto, com o passar do tempo, essa posição mudou, de modo que o STJ, seguido por outros tribunais, passou a entender que, mesmo após a interrupção da prescrição, haveria curso de prazo prescricional, a fim de limitar a atuação da parte exequente na hipótese de inclusão do sócio.

Isso ocorreu, a fim de trazer segurança jurídica aos responsáveis tributários, haja vista não ser razoável que estes convivessem *ad eternum* com a possibilidade de serem incluídos como coexecutados. O Direito não deve permitir a manutenção de situações indefinidas no tempo e que, justamente em razão desta indeterminação, inesperadamente, venham trazer consequências negativas ao patrimônio e a vida das pessoas.

Afinal o instituto da prescrição justifica-se pela necessidade da paz, ordem social, segurança e certeza jurídica, sendo o tempo o fator de limitação do exercício do direito.

A partir da admissão deste entendimento, passou-se a verificar: quando então seria o marco inicial para a contagem da prescrição para inclusão do sócio-gerente na execução fiscal? Esta é uma pergunta a ser respondida a seguir.

4.1. TERMO INICIAL E FINAL PARA CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO EM RELAÇÃO AO SÓCIO

A resposta para a incógnita anterior está no julgamento do AgRG no EREsp n. 761.488, por meio do qual a 1ª Seção do STJ entendeu desta maneira:

AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

1. *A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por suas duas Turmas de Direito Público, consolidou o entendimento de que, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição intercorrente se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação pessoal dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal.*

2. *Agravo regimental improvido.* (BRASIL, STJ, Ag Rg EREsp 761488)

O STJ passou a entender que, se, por um lado, a citação válida interromperia a prescrição em relação ao sócio solidário, lê-se, aquele cujo nome já conste na CDA (art. 13, da Lei n. 8.620/93, revogado e tido por inconstitucional), é certo que, no caso de redirecionamento da execução fiscal para o sócio, cujo nome não conste na CDA, este deve ser promovido no prazo de 5 anos computados entre a data da citação válida da empresa e a citação do sócio.

O que foi referendado logo depois no julgamento do AgRG no Ag 1.228.125/SP, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, publicado no DJe 02/02/2010.

A partir de então, advieram diversos julgados nesse sentido,

como o abaixo colacionado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA.

1. *A citação da empresa executada interrompe a prescrição em relação aos seus sócios-gerentes para fins de redirecionamento da execução fiscal. No entanto, com a finalidade de evitar a imprescritibilidade das dívidas fiscais, vem-se entendendo, de forma reiterada, que o redirecionamento da execução contra os sócios deve dar-se no prazo de cinco anos contados da citação da pessoa jurídica. Precedentes: AgRg nos EREsp 761.488/SC, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, DJe de 7.12.2009; AgRg no REsp 958.846/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 30.9.2009; REsp 914.916/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe de 16.4.2009.*

2. *Agravo regimental não provido.* (BRASIL, STJ, Ag Rg AG 1211.213).

Chega-se, portanto, à conclusão de que, para a 1ª Seção do STJ, a citação válida é o ponto de partida para a contagem do prazo prescricional para redirecionamento da execução fiscal para o sócio não incluído na CDA.

Entretanto, a citação válida seria apenas aquela feita por oficial de justiça ou correios, ou também deveria ser a por meio de edital? Melhor dizendo: no caso de certidão negativa (não ter encontrado a pessoa jurídica) em citação feita por oficial de justiça ou por correios, deve ser feita a citação por edital para que comece a contar o prazo do redirecionamento?

O STJ não diz nada muito claro sobre a citação por edital, mas em determinados julgados, como é o caso do ADRESP n. 1.198.129, julgado em 10/02/2011, pelo Ministro Benedito Gonçalves, assim como o AGRESP n. 1.095.316, julgado em 12/03/2009, pelo Ministro Francisco Falcão, entende-se ser a citação por edital válida para a interrupção da prescrição.

Isso é importante, na medida em que havia discussão sobre a validade da citação por edital, por se tratar de modalidade de citação ficta.

A despeito de o STJ se posicionar sobre a possibilidade da citação por edital em execução fiscal, ele, como visto acima, não declara ser esta modalidade de citação essencial para, no caso de certidão negativa de citação por oficial de justiça, justificar o redirecionamento da execução fiscal e, portanto, constituir-se em marco para a contagem de prescrição relativa ao sócio.

Mas, por um entendimento sistemático da jurisprudência do STJ, que revela ser considerada a citação válida o termo inicial para contagem da prescrição relativa ao redirecionamento e também por ser tida a citação por edital aplicável à execução fiscal, é possível verificar que, sendo a citação por oficial de justiça ou pelos correios negativa, necessária a citação por edital para se ter a indispensável citação válida.

A despeito de o STJ aplicar, na maioria de seus julgados, o entendimento de sua 1ª Seção (citação válida), é necessário expor, ainda, que este Tribunal, a partir de determinado momento, também passou a aplicar a Teoria da *Actio Nata*, baseado, para tanto, em três premissas:

1) A simples constatação de dissolução irregular (ou das demais condutas previstas no art. 135, III, CTN) é o bastante para motivar o redirecionamento da execução fiscal ao sócio;

2) Basta a certidão do oficial de justiça para caracterizar a dissolução irregular;

3) Com a dissolução irregular caracterizada pela certidão negativa do oficial de justiça, surge a pretensão da Fazenda Nacional pelo redirecionamento (quando ela tem ciência do fato que motiva o redirecionamento), sendo fato também que, neste mesmo momento, surge a contagem da prescrição em relação a tal pretensão. A esta tese dá-se o nome de *Actio Nata*.

Os defensores deste entendimento dizem que é o que mais se coaduna com o posicionamento atual do STJ, segundo o qual não é o mero inadimplemento que gera o redirecionamento, mas a evidência de algumas das condutas do art. 135, III, do CTN (máxime a dissolução irregular). E, somente com a verificação da prática de uma das condutas do art. 135, III, do CTN é que surgiria a pretensão do redirecionamento e, com ele, a prescrição.

Abaixo, alguns julgados elucidam a tese:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. PRESCRIÇÃO. TEORIA DA "ACTIO NATA". RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. MATÉRIA QUE EXIGE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 393/STJ.

1. O termo inicial da prescrição é o momento da ocorrência da lesão ao direito, consagrado no princípio universal da *actio nata*.

2. In casu, não ocorreu a prescrição, porquanto o redirecionamento só se tornou possível a partir da dissolução irregular da empresa executada.

[...]

Agravo regimental provido. (BRASIL, STJ, Ag REsp 1196.377)

EXECUÇÃO FISCAL – DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA – MARCO INICIAL DAPRESCRIÇÃO – "ACTIO NATA".

1. A jurisprudência do STJ é no sentido de que o termo inicial da prescrição é o momento da ocorrência da lesão ao direito, consagração do princípio universal da *actio nata*.

2. In casu, não ocorreu a prescrição, porquanto o redirecionamento só se tornou possível a partir da dissolução irregular da empresa executada.

Agravo regimental improvido. (BRASIL, STJ, Ag Rg REsp 1100.907).

Deve ser lembrado que este último

julgado foi exposto no Informativo n. 377 do STJ e que, em muitas decisões monocráticas recentes, está sendo aplicado este posicionamento, como se pode ver nos REsp n. 1.229.910, 1.230.741, 1.235.031 e 1.242.882 e no AREsp n. 001.704, todos julgados em 2011.

Verifica-se que, na maioria dos julgados do STJ, a citação válida permanece sendo considerada o termo inicial para contagem da prescrição em relação ao sócio e que esta citação válida, apesar do silêncio do STJ, pode também ser a citação por edital, o que se pode inferir da sistemática dos julgados.

Quanto ao termo final para contagem da prescrição, a maioria dos julgados entende, como inclusive se pode apreciar no AgRg no AG n. 1.308.057, julgado na 1ª Turma do STJ pelo Relator Min. Benedito Gonçalves, em 19/10/2010, que a citação válida do responsável tributário constitui-se no termo *ad quem* da contagem de prescrição para sua inclusão.

E isso era reiterado no STJ. Entretanto, como se pode vislumbrar no julgamento no AgRg no REsp n. 1.181.116, julgado na 2ª Turma do STJ, com relatoria do Min. Castro Meira, em 08/06/2010, entendeu-se que, após a LC n. 118/2005, houve mudança do termo *ad quem* para contagem da prescrição no caso de redirecionamento da execução fiscal para o responsável tributário, sendo a citação válida substituída pelo despacho que determinar a citação do coobrigado.

[...] a exceção de pré-executividade é um instrumento [...] é admitido pela doutrina e jurisprudência, sendo cabível nas hipóteses de alegação de matéria de ordem pública e que não demandem dilação probatória.

Junto a este julgado, há também o proferido no AgRg no REsp n. 1.202.195, decidido pela 1ª Turma do STJ, em 03/02/2011, pelo Ministro Luiz Fux, que deixou consignada a inexistência de prescrição pela ausência de decurso de 5 anos entre os marcos temporais citação da empresa e o despacho que ordenou, no redirecionamento da execução, a citação do sócio, já sob a égide da LC 118/05 [...].

Conclui-se, então, que, estabelecido o marco inicial e final para contagem da prescrição em relação ao coobrigado tributário, seja o termo *a quo* a citação

da pessoa jurídica ou a intimação de sua dissolução, e seja o termo *ad quem* a citação do coobrigado ou o despacho que ordenar a citação, o certo é que, ultrapassados mais de 5 anos entre os marcos eleitos, é de se entender pela existência da prescrição.

E sendo esta alegação desprovida de dilação probatória, baseada em prova pré-constituída, é de se entender que pode ser feita por meio de exceção de pré-executividade.

5 A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

A prescrição intercorrente caracteriza-se pela inércia das partes, por um decurso de prazo superior a 5 anos, como previsto no Decreto 20.910/32, art. 1º¹⁴.

A Lei n. 11.051, de 29/12/2004 acrescentou o § 4º ao art. 40 da Lei n. 6.830/80, permitindo sua decretação de ofício pelo juízo, após oitiva da Fazenda Pública, de modo que também poderá ser alegada por meio de exceção de pré-executividade, como, aliás, já foi admitido no ADRESP n. 1.050.208, julgado na 1ª Turma do STJ pelo Ministro Francisco Falcão, em 19/08/2008.

Considerando ser passível de decretação *ex officio* pelo magistrado da prescrição intercorrente – após oitiva da Fazenda Pública –, com muito mais razão deve ser a admissão de alegação desta matéria em exceção de pré-executividade.

Por fim, cabe lembrar que não será decretada a prescrição intercorrente

quando se comprovar que o decurso de prazo se deu pela demora atribuída aos mecanismos do Poder Judiciário, quando ocorre atraso na efetivação da citação, com fulcro no Enunciado n. 106 da Súmula do STJ¹⁵.

Esse posicionamento foi adotado no julgamento do AGA n. 1.180.563, pela 1ª Turma do STJ em 20/05/2010, com relatoria do Ministro Luiz Fux, ficando consignado que, diante do Enunciado n. 106/STJ, não se verifica a prescrição *quando a demora na citação do executado decorre unicamente do aparelho judiciário*.

6 CONCLUSÕES

Conclui-se, por fim, que a exceção de pré-executividade é um instrumento, que, a despeito de não previsto por lei, é admitido pela doutrina e jurisprudência, sendo cabível nas hipóteses de alegação de matéria de ordem pública e que não demandem dilação probatória.

A ilegitimidade, no caso de redirecionamento da execução fiscal para o responsável tributário, por inobservância dos arts. 135, III ou 134, VII, do CTN, é perfeitamente alegável por meio de exceção de pré-executividade, desde que a apreciação do tema seja claramente perceptível pelo juízo, exurgindo, sempre, com prova pré-constituída do que fora arguido.

No caso do art. 13 da Lei n. 8.620/93, como visto, seja pela sua revogação ou pela declaração de sua inconstitucionalidade, qualquer inclusão de responsável tributário consubstanciada apenas nesta disposição legal não há de subsistir, podendo, portanto, também ser alegada por meio de exceção de pré-executividade.

A prescrição, também, seja em relação à pessoa jurídica de direito privado, seja em relação ao responsável tributário, pode ser alegada por meio de exceção de pré-executividade, devendo, neste caso, a alegação vir acompanhada do procedimento administrativo e do extrato de dívida ativa, a fim de o magistrado contemplar amplamente o tema, vislumbrar todo o histórico do crédito tributário, as causas obstativas, e concluir, com segurança, pela existência ou não da prescrição.

Até mesmo porque, a dívida inscrita tem presunção relativa de certeza e liquidez, sendo ônus do executado demonstrar o contrário.

A prescrição intercorrente, por sua vez, também pode ser alegada por meio de exceção de pré-executividade, desde que seja demonstrada a paralisação do feito pelo prazo superior a 5 anos, sem que se atribua a inércia ao Poder Judiciário, nos termos do Enunciado n. 106 do STJ.

Por fim, há de se dizer que foram tomados como base deste trabalho as posições mais recentes da jurisprudência sobre os temas desenvolvidos.

- que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.
- 7 Art. 133, *caput*, do CTN: A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:
 - 8 Art. 134, VII, do CTN: 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:
VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
9 Art. 65, VII, da MP 449/08: Art. 65. Ficam revogados:
VII – o art. 13 da Lei n. 8.620, de 5 de janeiro de 1993.
 - 10 Art. 174, parágrafo único, I, do CTN (redação original): Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pela citação pessoal feita ao devedor;
Art. 174, parágrafo único, I, do CTN (LC n. 118/05): Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
 - 11 Art. 204, *caput* e parágrafo único, do CTN: Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.
Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.
 - 12 Art. 3º, *caput* e parágrafo único, da Lei n. 6.830/80: Art. 3º. A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.
Parágrafo Único – A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.
 - 13 Art. 40, *caput*, da Lei n. 6.830/80: Art. 40. O juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.
 - 14 Art. 1º do Decreto n. 20.910/32: Art. 1º – As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.
 - 15 Enunciado n. 106 do STJ: Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.

REFERÊNCIAS

- ÁLVARES, Manoel. A garantia da execução e o devido processo legal. Exceção de pré-executividade. *Problemas de processo judicial tributário*, São Paulo, v. 2. 1998.
- ASSIS, Araken de. *Manual do processo de execução*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.
- BRASIL. Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **DOU**, 17 jan. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869compilada.htm>. Acesso em: 22 set. 2011.
- BRASIL. Lei n. 11.232/05, de 22 de dezembro de 2005. Altera a Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, para estabelecer a fase de cumprimento das sentenças no processo de conhecimento e revogar dispositivos relativos à execução fundada em título judicial, e dá outras providências. **DOU**, 23 dez. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/11232.htm>. Acesso em: 22 set. 2011.
- BRASIL. Lei n. 11.382/06, de 6 de dezembro de 2006. Altera dispositivos da Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, relativos ao processo de execução e a outros assuntos. **DOU**, 7 dez. 2006 e 10 jan. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/11382.htm>. Acesso em: 22 set. 2011.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AGA n. 1.173.644. 1ª T, relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 07/12/2010.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AGRsp n. 1.196.377. 2ª T, relator Ministro

NOTAS

- 1 Art. 16 da Lei n. 6.830/80 e incisos: Art. 16. O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:
I – do depósito;
II – da juntada da prova da fiança bancária;
III – da intimação da penhora.
- 2 Enunciado n. 393 do STJ: A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.
- 3 Art. 736, *caput*, do CPC: O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos.
- 4 Art. 13, *caput*, da Lei n. 8.620/93: O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.
- 5 Art. 135, I, II e III, do 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.
- 6 Enunciado n. 435 do STJ: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa

Humberto Martins. Julgado em 19/10/2010.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AGREsp n. 1.090.001. 1ª T, relator Ministro Hamilton Carvalhido. Julgado em 15/12/2009.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AGREsp n. 1.122.827. 1ª T, relator Ministro Benedito Gonçalves. Julgado em 17/11/2009.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRG no REsp n. 761.488. Primeira Seção. Relator Ministro Hamilton Carvalhido. Julgado em 25/11/2009.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag n. 1.211.213. 2ª T, relator Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado em 15/02/2011.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AGREsp n. 1.196.377. 2ª T, relator Ministro Humberto Martins. Julgado em 19/10/2010.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRG no REsp n. 1100907. 2ª T, relator Ministro Humberto Martins. Julgado em 01/09/2009.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EAG n. 1.105.993. 1ª Seção, relator Ministro Hamilton Carvalhido. Julgado em 13/12/2010.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no REsp n. 703.073. 2ª T, relator Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado em 02/02/2010.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no REsp n. 109.143. 2ª T, relator Ministro Castro Meira. Julgado em 14/12/2004.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.217.705. 2ª T, relator Ministro Herman Benjamim. Julgado em 14/12/2010.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.030.351. Relatora Ministra Eliana Calmon. Julgado em 13/10/2008.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.217.467. 2ª T, relator Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado em 07/12/2010.
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 55.566. 1ª T, relator Ministro Garcia Vieira. Julgado em 09/11/1994.
BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. AC n. 416.119. 4ª T, relator Desembargador Federal Antônio Henrique C. da Silva. Julgado em 10/02/2009.
BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. AC n. 167.389. 4ª T, relator Desembargador Federal Luiz Antônio Soares. Julgado em 13/04/2010.
BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. AG n. 136.087. 4ª T, relatora Desembargadora Federal Lana Regueira. Julgado em 10/08/2010.
COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
MOREIRA, Alberto Camiña. *Defesa sem embargos do executado: exceção de pré-executividade*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
SHIMURA, Sérgio. *Título executivo*. São Paulo: Saraiva, 1997.

Artigo recebido em 13/6/2011.

Artigo aprovado em 14/9/2011.