

p
Dir. Trib. Atual E
n. 18
2004

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

18



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2004

542058

Decálogo

LIVRARIA E EDITORA
decalogo@mandamentos.com.br
(31) 3226 7717-3274 2559
Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H - BH - MG
Temos um advogado junto ao Pol. Jesus Cristo, o Justo. (1Jo2:1)

A Responsabilidade Tributária e o Redirecionamento da Execução Fiscal mediante o Instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica

Luis Augusto da Silva Gomes

Pós-graduado em Direito Tributário pela PUC/SP. MBA em Direito da Economia e da Empresa pela FGV. Associado ao IBD T. Advogado em São Paulo.

1. Considerações Preliminares

Inicialmente, antes de se adentrar nos aspectos práticos que envolvem a matéria, cumpre esclarecer que é cada vez mais comum para aqueles que militam na área do Direito Tributário o então denominado redirecionamento da execução fiscal (ou do processo executivo fiscal) contra os sócios e/ou diretores representantes de pessoas jurídicas de direito privado, cuja empresa esteja sendo executada ou cobrada judicialmente por débito fiscal.

O legislador, ao verificar a hipótese de incidência da obrigação tributária, específica para o caso pessoa que se acha ligada de forma direta e pessoal com o fato gerador¹. O Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade tributária no seu artigo 128, dispõe que a legislação poderá atribuir a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária a responsabilidade pelo referido crédito tributário.

As hipóteses de responsabilidade tributária dos sócios, diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica executada, decorrentes de dívidas tributárias da empresa, estão previstas nos artigos 135, inciso III, e 136, ambos do Código Tributário Nacional. Com efeito, referidos sujeitos vêm sendo indevidamente responsabilizados pelo inadimplemento dessa obrigação tributária da empresa, tida por infração legal, mediante a má aplicação pelo Poder Judiciário do instituto da desconsideração da personalidade jurídica e o denominado redirecionamento do processo executivo fiscal, apesar do entendimento contrário do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme adiante será tratado, visando coibir tais abusos então praticados.

O cerne da questão está na consideração de infração à lei tributária o simples não-pagamento de tributo na data apazada que, nos termos do citado artigo 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Nesse sentido, seja na esfera municipal, estadual ou federal, o processo executivo fiscal tem sido hodiernamente ajuizado contra pessoa jurídica de direito privado, inclusive diretamente contra as pessoas físicas de seus sócios ou dirigentes. Esta prática é utilizada também pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) na cobrança judicial de contribuições no âmbito de sua competência, atentando contra a segurança jurídica, o contraditório e o devido processo legal, garantias essas asseguradas pela Constituição Federal de 1988.

¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, vol. 2, Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 286.

2. Da Previsão Contida no artigo 135 do Código Tributário Nacional

Conforme se extrai da doutrina civilista, a obrigação de solver dívida em dinheiro é uma espécie de obrigação de dar e merece uma atenção especial. Tal obrigação abrange prestação consistente em dinheiro, reparação de danos e pagamento de juros, isto é, dívida pecuniária, dívida de valor e dívida remuneratória².

Nas lições de Maria Helena Diniz, as obrigações que têm por objeto uma prestação de dinheiro são denominadas obrigações pecuniárias, por visarem proporcionar ao credor o valor que as respectivas espécies possuam como tais³. Atende-se, nessas relações obrigacionais, na fixação da prestação, ao valor da moeda ou do dinheiro como tal, e não às espécies individualmente determinadas ou ao gênero de certas espécies monetárias.

Dito isto, adentrando-se no tema que interessa ao presente estudo, deve ser analisada a questão da responsabilidade por dívida em nosso direito positivo. Quando a responsabilidade não deriva de contrato, tem-se que ela é extracontratual. Neste particular, de acordo com o Código Civil, aplica-se o disposto no seu artigo 186, no qual todo aquele que causa dano a outrem, por culpa em sentido estrito ou dolo, fica obrigado a repará-lo. É a responsabilidade derivada de ilícito extracontratual, também chamada aquiliana⁴. Na responsabilidade extracontratual, o agente infringe um dever legal, ou seja, é decorrente de um ato ilícito. Entretanto, na essência, tanto na responsabilidade contratual como extracontratual, requer-se para configuração da responsabilidade as seguintes condições: i) a existência do dano; ii) o ato ilícito; e iii) a causalidade, ou seja, o nexo de causa e efeito entre os primeiros elementos citados⁵.

Atualmente, o Código Civil também tratou da responsabilidade do administrador, ao dispor no artigo 1.016 que os administradores respondem de maneira solidária perante a sociedade, bem como os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

Feitas essas ponderações, no que tange ao Direito Tributário, em se tratando de pessoa jurídica de direito privado, a sujeição passiva da obrigação principal (pagamento de tributo) a que se refere o artigo 121 do Código Tributário Nacional é sempre a empresa contribuinte diretamente ligada à ocorrência do fato gerador. Apenas em caráter excepcional é que os sócios, diretores ou administradores da pessoa jurídica contribuinte podem ser responsabilizados pelo débito fiscal.

Analisando-se os dispositivos legais que envolvem o tema, tem-se que o estudado artigo 135 do Código Tributário Nacional que trata da responsabilidade tributária contém verdadeira norma de exceção. Ou seja, a responsabilidade tributária pertence exclusivamente à pessoa jurídica de direito privado. Essa é a regra geral que deve ser obedecida. No entanto, em algumas hipóteses legais excepcionais, é possível se determinar a responsabilidade dos chamados terceiros pela obrigação tributária.

Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio desta que responde sempre e integralmente pelas dívidas da respectiva sociedade. Os sócios ou

² GOMES, Orlando. *Obrigações*, Forense, Rio de Janeiro, 1976.

³ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*, Saraiva, São Paulo, 1983.

⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Comentários ao Código Civil*, coordenador Antônio Junqueira de Azevedo, Saraiva, São Paulo, 2003.

⁵ DIAS, Aguiar. *Da Responsabilidade Civil*, Forense, Rio de Janeiro, 1997, p. 124.

diretores não são responsáveis pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade. No entanto, como ressaltado, em caráter excepcional, e somente nesses casos, os quais adiante serão explanados, respondem para a sociedade e para com terceiros, solidária e ilimitadamente, pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto social ou à lei⁶.

O alcance da norma que prevê a responsabilidade nos casos tributários merece cuidadoso exame. Deve-se dizer que há vários julgados onde a norma está sendo aplicada com alcances que objetivamente não tem, sendo que as soluções então havidas não respeitam as garantias fundamentais previstas em nosso ordenamento jurídico. Tal posicionamento é resultante da desconsideração das causas de atribuição de responsabilidade a terceira pessoa como estabelecido na norma em comentário⁷. Em tal aspecto, é necessário, portanto, a definição do que se deve entender por crédito tributário correspondente a obrigação tributária resultante de ato praticado com excesso de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Em outras palavras, é necessário saber qual é o crédito tributário cujo pagamento pode ser exigido de terceiros, nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Para isso, deve-se cogitar a respeito da origem desse crédito.

O que está ocorrendo é uma mistura na interpretação dos conceitos e aplicação da norma em relação à responsabilização de terceiros pela obrigação tributária. Seguindo o comando normativo, trata-se de responsabilidade limitada. Entende-se que não se trata nem de solidariedade, como vem ocorrendo na prática, uma vez que a norma menciona a responsabilidade pessoal e não solidária. Está havendo uma mistura entre os conceitos de Direito Tributário e de Direito Comercial.

Como muito bem observado por Ives Gandra da Silva Martins, não se pode interpretar o Direito Tributário à luz do Direito Mercantil, aplicando normas de Direito Comercial não existentes no Direito Tributário, como também não se pode aplicar princípios de Direito Tributário ao Direito Comercial, que deve ser interpretado à luz de seus próprios dispositivos, e não dos daquele ramo do direito⁸.

Dessa forma, a responsabilidade tributária é regida pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional, valendo este dispositivo para o Direito Tributário. Já o Direito Mercantil é especificado pelo artigo 158 da Lei das Sociedades por Ações, conforme já definido pelo Supremo Tribunal Federal⁹.

Nesses casos caracteriza-se a responsabilidade pessoal dos sócios ou dirigentes, por exceção, somente quando efetivamente se tratar das hipóteses previstas na norma tributária, tendo em vista que o ato então praticado reputa-se às pessoas físicas, e não à pessoa jurídica. Essa é a orientação dos Tribunais Superiores, na qual a responsabilização dos sócios somente pode ocorrer em casos de fraude e limitadamente àqueles que tenham incorrido em tal ato¹⁰.

⁶ Artigos 138 e 158, incisos I e II, da Lei das S/A nº 6.404/76.

⁷ Artigo 128 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66).

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Dialética, São Paulo, 1998.

⁹ STF, Recurso Extraordinário nº 108.728/SP, 1ª Turma, Min. Néri da Silveira, DJ 14/11/91. Consulta ao site do Supremo Tribunal Federal, disponível em: <http://www.stf.gov.br/juris.html>. Acesso em 30/08/2004.

¹⁰ STF, Habeas Corpus nº 73.881/GO, 1ª Turma, Min. Moreira Alves, DJ 31/10/1996. Consulta ao site do Supremo Tribunal Federal, disponível em: <http://www.stf.gov.br/juris.html>. Acesso em 30/08/2004.

Deve-se, então, analisar quais são as hipóteses de responsabilização dos sócios ou administradores. Primeiramente, entende-se que o simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes ou infração/violação de contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária de sócio ou dirigente a esse título ou então a título de infração à lei.

Entretanto, ao considerar o simples inadimplemento da obrigação tributária (não-pagamento de tributos) como ato contrário à lei praticado por sócios ou representantes de pessoas jurídicas, seria transformar a exceção prevista na legislação em verdadeira regra geral. Nesse caso, em última instância, o descumprimento de qualquer obrigação legal caracterizaria ato contrário à legislação ou ao estatuto. Portanto, não haveria hipótese alguma de responsabilização apenas da pessoa jurídica. Tal entendimento merece especial análise, como a seguir se demonstrará.

3. A Interpretação sobre a Expressão “Infração à Lei”

No Direito Civil brasileiro, o ato ilícito é uma das fontes das obrigações. A legislação determina que aquele que o pratica tem o dever de reparar o dano resultante.

Conforme ensinamentos de Orlando Gomes, o conhecimento dos diversos aspectos da antijuridicidade é indispensável à perfeita caracterização do ato ilícito¹¹. Pelo confronto, delimita-se, com maior segurança, o campo da ilicitude. Assim, somente com tal caracterização é que pode ocorrer a obrigação decorrente da responsabilidade pela reparação do dano então causado. Essa caracterização do ato ilícito não é tão simples e fácil de se verificar, como parece à primeira vista, principalmente no campo do Direito Tributário. Hodiernamente em nosso ordenamento jurídico, tem-se argumentado que o simples não-pagamento de tributo é uma infração à lei, gerando como consequência a responsabilização prevista no mencionado artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Nesse diapasão, deve-se primeiramente observar a distinção entre a pessoa jurídica e a pessoa natural. A pessoa natural do sócio ou administrador não se confunde com a pessoa jurídica. Em geral, o não-pagamento de tributo é um ato praticado pela pessoa jurídica. As pessoas jurídicas possuem existência distinta de seus membros. Ou seja, a sociedade possui deveres jurídicos diferentes dos deveres jurídicos de seus sócios ou dirigentes. Conforme ensina Hugo de Brito Machado, juridicamente, a pessoa jurídica é tão real quanto a pessoa física. Exprimi-se por órgãos, sendo capaz de todos os direitos¹².

Assim, deve-se analisar os limites da responsabilização pessoal do sócio ou administrador pelo não recolhimento dos tributos devidos pela sociedade, resultantes de atos praticados com excesso de mandato ou infração à lei. A principal questão refere-se ao delineamento do conceito de “infração à lei”. De acordo com o entendimento de parte dos operadores do Direito, a princípio o simples não-recolhimento de tributo constitui claramente uma ilicitude, porquanto o conceito

¹¹ GOMES, Orlando. *Obrigações*, 7ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1984.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. II, Atlas, São Paulo, 2004.

lato de ilícito é o descumprimento de qualquer dever jurídico, decorrente de lei ou contrato¹³.

De outro lado, Hugo de Brito Machado muito bem esclarece que não se pode admitir que o não-pagamento de tributo configure a infração de lei, capaz de ensejar tal responsabilidade, porque, como ressaltado em linhas anteriores, tal fato poderá suprimir a regra geral, fazendo com que prevaleça em todos os casos a exceção¹⁴.

Desta feita, o não cumprimento de uma obrigação de natureza diversa da tributária provocaria a responsabilidade do diretor, administrador, sócio ou representante da pessoa jurídica então inadimplente. O que a lei estabelece como regra, ou seja, a limitação da responsabilidade dos dirigentes ou administradores das empresas, não pode ser anulado pela interpretação conferida à exceção prevista na legislação.

De acordo com Orlando Gomes, ilícito significa contrário à lei, mas, como visto, nem todo ato infringente da lei é ilícito¹⁵. Grande número de atos infringentes de preceitos legais não podem ser qualificados como ilícitos. Tais são, além dos que violam preceitos ordenatórios, os consistentes no inadimplemento das obrigações contratuais. Mas não é só. Na citada obra, continua esclarecendo o renomado autor que a culpa integra necessariamente o conceito de ato ilícito. Não basta, com efeito, que alguém pratique ato *contra jus*. Há a necessidade do requisito subjetivo. Para que esses atos sejam ilícitos, necessário se torna que o agente viole direito de outrem, causando-lhe prejuízo por desvio de conduta.

Felizmente, a jurisprudência tem adotado o mesmo entendimento da doutrina predominante, no sentido de que o inadimplemento de uma obrigação tributária não caracteriza infração legal. Sob tal aspecto, cumpre transcrever o seguinte julgado colacionado do Superior Tribunal de Justiça, julgamento da Primeira Seção em Embargos de Divergência¹⁶:

“Tributário e Processual Civil. Execução Fiscal. Responsabilidade de Sócio-Gerente. Limites. Art. 135, III, do CTN. Precedentes.

1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade.

A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 1999.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. “Responsabilidade Tributária e Infração da Lei”, *Repertório IOB de Jurisprudência IOB* nº 15/94.

¹⁵ GOMES, Orlando. *Obrigações*, *op. cit.*, pp. 309 e seguintes.

¹⁶ STJ, Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 174.532, 1ª Seção, Rel. Min. José Delgado, julgamento em 18/06/2001, *DJ* 20/08/2001. Consulta ao *site* do Superior Tribunal de Justiça, disponível em: <http://www.stj.gov.br/jurispr.html>. Acesso em 30/08/2004.

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. *O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal.* Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.”

(grifa-se)

Nessa linha, deve ser ressaltado trecho do voto do Min. José Delgado no aludido acórdão no qual ele dispõe que

“O meu entendimento segue a linha dos precedentes supra-referidos. Tenho que a dívida fiscal é da sociedade. O sócio-gerente só responde por ela se ficar provado que agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou ao contrato social. Essa prova há de ser feita pelo Fisco.”

Portanto, a atribuição de responsabilidade ao dirigente da pessoa jurídica, pelos créditos tributários que esta não quitou na data aprazada, como simples inadimplemento do dever obrigacional de pagar, implicaria indubitavelmente a abolição da limitação da responsabilidade do ora estudado artigo 135 do Código Tributário Nacional. Por outro lado, a tese em sentido contrário encontra vários obstáculos. Dentre eles, ao se excluir a limitação da responsabilidade de dirigentes por dívidas da pessoa jurídica, praticamente seria inviabilizado o desenvolvimento da atividade econômica. Ninguém comprometeria seu patrimônio pessoal como garantidor incondicional dos créditos tributários.

4. Do Redirecionamento do Processo Executivo Fiscal

A Constituição da República de 1988, dentro do capítulo de que trata dos direitos e garantias individuais, assegura a todos o direito à ampla defesa e contraditório, seja em processo administrativo ou judicial, antes de qualquer imputação que implique diminuição de seu patrimônio.

Como já ressaltado, visando a responsabilização pessoal prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, ora em testilha, não são raras as vezes onde o processo executivo fiscal é ajuizado não apenas contra pessoa jurídica, como também diretamente contra os sócios ou administradores, então tido como solidários diretos. Frise-se que sequer há a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, no qual, mediante prévia análise e determinação judicial, poderia haver o chamado redirecionamento desde que previstos os requisitos então exigidos. Tal conduta comumente adotada na cobrança de créditos tributários, seja no âmbito Federal (aqui incluindo o INSS), dos Estados ou dos Municípios, viola frontalmente os princípios e garantias individuais asseguradas na Constituição Federal de 1988, gerando insegurança nas relações jurídicas.

Os princípios da ampla defesa e do contraditório são garantias fundamentais, seja em processo administrativo, seja judicial. Esses direitos compreendem o total acesso ao processo, a ampla oportunidade de defesa, com a produção de todas as

provas e a observância do devido processo legal. Impede-se, com o *due process of law*, toda restrição à liberdade ou aos direitos de qualquer homem, sem a intervenção do Judiciário, no intuito de dar a cada um o que é seu, segundo os imperativos da ordem jurídica¹⁷.

Quanto ao devido processo legal, entende-se garantido ao cidadão o direito de obter a prestação jurisdicional com todos os meios e recursos inerentes, esgotando-se, com a dupla revisão, a plena intermediação do Estado na solução de conflitos de direito público e privado. O devido processo legal, na prática, significa dar ao litigante a mais ampla possibilidade de defesa de seus direitos perante o juiz, que vai, então, compor os interesses ou sancionar as condutas das partes envolvidas na lide, em face da lei¹⁸. A garantia judicial prestada aqui é do Estado para o cidadão na defesa de seus direitos fundamentais.

Para legitimar e autorizar a Administração Pública na exigência por parte dos sócios-gerentes de valores de dívidas tributárias contraídas pela pessoa jurídica, por imputação de infração à legislação tributária, é necessário e indispensável a instauração de procedimento administrativo, com ampla oportunidade de defesa, nos termos do artigo 5º, incisos LIV e LVII, da Constituição de 1988, como condição para a constituição do título executivo e conseqüente execução fiscal contra os referidos dirigentes.

Ou então, por meio de processo judicial, mediante a escorreita aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, inicialmente objeto de criação e figura jurisprudencial, atualmente positivada no ordenamento jurídico no artigo 50 do Código Civil Brasileiro. Assim sendo, o simples inadimplemento da obrigação tributária (não-pagamento de tributo) não é causa para autorizar a execução da pessoa física dos sócios/dirigentes, sem qualquer procedimento prévio para se demonstrar e comprovar o excesso de mandato, violação do contrato social ou estatuto, ou ainda a suposta infração à lei tributária. Essa conduta violaria flagrantemente o referido artigo 5º da Carta Magna de 1988.

Nesse sentido, Fábio Ulhoa Coelho, ao tratar do tema, ponderou que a desconsideração não pode ser decidida pelo juiz por simples despacho em processo de execução, sendo indispensável a dilação probatória através do meio processual adequado¹⁹.

Deve ser combatido o entendimento de que o mero inadimplemento da obrigação tributária por parte da pessoa jurídica caracterizaria de fato a previsão do artigo 155 do Código Tributário Nacional. Caso contrário, a existência de débito e o simples ajuizamento do processo executivo fiscal, por si só, bastariam para autorizar o conseqüente redirecionamento da execução fiscal contra os sócios ou representantes legais da sociedade.

O Supremo Tribunal Federal, por diversas vezes, deixou assentado que a responsabilidade do sócio somente se torna ilimitada quando resultar de ato infrator

¹⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*, Saraiva, São Paulo, 1995, p. 245; no mesmo sentido, SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, Malheiros, São Paulo, 1988, pp. 432/433.

¹⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *A Democracia no Limiar do Século XXI*, Saraiva, São Paulo, 2001, pp. 131 e seguintes.

¹⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*, Saraiva, São Paulo, 2002, p. 55.

da lei ou do contrato²⁰. No entanto, uma determinada sociedade que deixa de pagar tributos por uma impossibilidade econômico-financeira não acarreta a responsabilidade ilimitada dos sócios, vez que não houve a ocorrência de fraude, violação da lei ou do contrato.

Nesse sentido, cumpre trazer à colação a ementa do mencionado acórdão nº 105.677/RJ do Supremo Tribunal Federal, Rel. Min. Aldir Passarinho:

“Execução fiscal. Citação de sócios, em sociedade por cotas de responsabilidade limitada. Sócios gerentes. Fórmulas estereotipadas. As petições sob formas estereotipadas trazem, não raras vezes, dificuldades de cada caso, dificultando sua adequação às disposições legais pertinentes. *A falta de esclarecimento sobre a razão pela qual todos os sócios devam ser considerados como coresponsáveis - e não apenas os gerentes - impede que sejam todos aqueles considerados sujeitos da obrigação tributária, em substituição.*” (grifa-se)

Sabe-se que a certidão extraída da inscrição é ato administrativo meramente declaratório, o qual retrata a situação jurídica existente entre o Fisco e o contribuinte e que será profundamente alterada pela referida inscrição. De outra parte, a inscrição na dívida ativa é o ato final do *iter administrativo* que possibilitará a cobrança do crédito tributário, gozando de presunção (ainda que relativa), de certeza e liquidez, na forma do artigo 3º da Lei de Execução Fiscal nº 6.830/80. Diferese do lançamento (artigo 142 do CTN), que é a sucessão de atos administrativos resultante de procedimento que se preordena a dar à Administração a possibilidade de exigência do crédito tributário²¹.

Na realidade, o lançamento constitui formalmente e aparelha o crédito à sua exigibilidade. A realização da inscrição em dívida ativa se constitui ato de controle administrativo da legalidade do crédito. Com essa natureza, a inscrição contrasta a legitimidade de tal crédito, sob todos os aspectos de sua conformidade com a lei, apurando a liquidez e certeza da dívida e formando o título executivo.

Com efeito, excluídas as hipóteses de dissolução irregular da sociedade, excesso de mandato, ou ainda se comprovada infração à lei, as certidões de dívida não podem ser constituídas e expedidas em nome dos sócios, diretores ou representantes legais da pessoa jurídica devedora. Estas pessoas não podem ser consideradas como contribuintes daquela obrigação tributária, salvo no caso do redirecionamento legal, observado o justo e correto procedimento para tanto. A empresa, através de sua capacidade societária, é que pode ser posicionada no pólo passivo do processo executivo fiscal²².

5. Da Desconsideração da Personalidade Jurídica

De acordo com as disposições trazidas pelo Código Civil Brasileiro, como ressaltado inicialmente, foi expressamente prevista a responsabilidade pessoal dos

²⁰ STF, Recurso Extraordinário nº 105.677/RJ, 2ª Turma, Min. Aldir Passarinho, DJ 07/03/1986. Consulta ao site do Supremo Tribunal Federal, disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisp.html>. Acesso em 30/08/2004.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, 2003; no mesmo sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, Saraiva, São Paulo, 1999.

²² STJ, Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 100.739, 1ª Seção, Min. José Delgado, julgamento em 06/02/1999, DJ 06/02/2000. Consulta ao site do Superior Tribunal de Justiça, disponível em: <http://www.stj.gov.br/jurisp.html>. Acesso em 30/08/2004.

dirigentes e gestores das empresas (pessoas jurídicas), nos termos dos artigos 1.011 e seguintes do CC. Da mesma forma, objeto de criação da jurisprudência, a desconsideração da personalidade jurídica foi positivada pelo referido Código por meio do artigo 50²³.

Pode-se interpretar pelo dispositivo legal que a desconsideração foi recepcionada de uma forma extremamente abrangente, disponibilizando espaço para a incorporação de novos atos praticados pelos membros da sociedade, além daqueles referendados como fraude e abuso do direito.

Na tentativa de resguardar a doutrina existente, que concedeu um critério de orientação aos magistrados como forma de assegurar a autonomia da pessoa jurídica, caso haja interpretações distorcidas sobre o desvio de finalidade (artigo 50, CC), pode-se socorrer na Lei de Introdução ao Código Civil, em seu artigo 5º, determinando que “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige a às exigências do bem comum”.

Dessa forma, considerando que a personalidade jurídica continua existindo, tem o magistrado o dever de preservá-la como instituto de segurança jurídica, devendo prevalecer sobre interesses particulares em benefício do bem comum.

O Código Civil Brasileiro estabelece como únicas hipóteses para a desconsideração o abuso da personalidade jurídica caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial. A compreensão do significado jurídico desses pressupostos deve ser realizada em função da interpretação sistemática da legislação, pois sendo a desconsideração exceção à regra geral pela diferença patrimonial e de responsabilidade, apenas em casos especialíssimos poderá ser admitida.

Assim sendo, nos casos de abuso do direito, na concepção de Sílvio Rodrigues, é que poderia ser fundamentado o pedido de desconsideração da personalidade jurídica para responsabilização dos sócios ou dirigentes²⁴. Segundo ensina o autor, o abuso do direito (ou desvio de finalidade) ocorre quando o agente, atuando dentro das prerrogativas que o ordenamento jurídico lhe concede, deixa de considerar a finalidade social do direito subjetivo e, ao utilizá-lo desconsideradamente, causa dano a outrem. Esta é, inclusive, a orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, impedindo a aplicação do instituto quando ausentes os pressupostos legalmente exigidos²⁵:

“Sociedade Comercial. Responsabilidade dos sócios. Inexistência dos pressupostos.

Admitida pela doutrina e pela lei a desconsideração da sociedade para atingir os bens dos sócios, a sua decretação somente pode ser deferida quando provados os seus pressupostos, o que não aconteceu no caso dos autos.” (grifa-se)

Tem sido repelida a chamada teoria menor da desconsideração, qual seja, naquelas hipóteses de simples insolvabilidade da sociedade. Além do mais, qual-

²³ CC, art. 50: “Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigação sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

²⁴ RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil - Responsabilidade Civil*, Saraiva, São Paulo, 1977.

²⁵ STJ, Recurso Especial nº 256.292/MG, 4ª Turma, Min. Ruy Rosado de Aguiar, DJ 25/09/2000. Consulta ao site do Superior Tribunal de Justiça, disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em 30/08/2004.

quer que seja o pressuposto adotado para a desconsideração de personalidade jurídica, conforme nos ensina Fábio Ulhoa Coelho, isso não altera em nada a discussão dos aspectos processuais da aplicação da teoria ou instituto²⁶. Não poderia haver a dispensa de prévio título executivo. Como os sócios ou administradores não participaram da lide durante o processo de conhecimento e não podem rediscutir a matéria alcançada pela coisa julgada, acabam os então embargantes sendo responsabilizados sem o devido processo legal, em desrespeito ao princípio constitucional do devido processo legal. A garantia prévia de defesa dos terceiros envolvidos antes da efetiva desconsideração da personalidade jurídica para atingir o patrimônio particular dos sócios ou administradores é medida necessária e objetiva a preservação do desenvolvimento da atividade econômica e empresarial²⁷.

Nesse sentido, para a análise do conceito dos pressupostos para a desconsideração, deve ser observado o significado de “abuso de personalidade”, do qual advém uma limitação de apenas ser admitida a incidência e aplicação do artigo 50 do CC quando a pessoa jurídica tiver sendo utilizada como instrumento para fraudar à lei ou contrato. Demais disso, não é qualquer “abuso de personalidade” que pode ser admitido como motivador da desconsideração, pois deve ser interpretado de forma conjunta com o fato de ser necessário um “requerimento” da parte ou Ministério Público para que exista a desconsideração.

Em relação à confusão patrimonial, somente poderá ser admitida a desconsideração caso represente um abuso praticado pela pessoa jurídica, a afrontar uma norma de direito obrigacional, pois se essa confusão não tiver essa natureza e possuir respaldo legal, não existirá motivo para a incidência do artigo 50 do CC. A desconsideração também somente pode atingir os bens particulares dos administradores ou sócios que efetivamente agiram em desconformidade com o direito, pois representando uma forma de atingir o patrimônio de fraudadores, não pode ser admitida a sua aplicação para os membros da sociedade que não colaboraram para o efeito danoso, muito menos para os sócios minoritários que efetivamente não possuem poderes de administração e deliberação nos atos na sociedade, conforme reiteradamente vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça²⁸:

“Processual Civil e Tributário - Execução Fiscal - Responsabilidade dos Sócios - Prévia Comprovação da Qualidade de Gerente, Diretor ou Representante Legal da Executada - CTN, art. 135, III - Legalidade da Exigência - Divergência Jurisprudencial não Demonstrada - Lei 8.038/90 e RISTJ, art. 255 e parágrafos - Precedentes.

- *A responsabilidade por créditos tributários devidos por empresa só pode ser atribuída aos sócios que, detendo os poderes de gerência praticaram atos contrários à lei ou estatuto, ou com excesso de poderes.*

- *É lícito ao juiz de 1º grau condicionar a citação dos sócios indicados pela exequente à prévia comprovação da função por eles exercida na sociedade executada, a fim de se evitar tumulto processual e prosseguimento em vão do feito.*

²⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial, op. cit.*, p. 56.

²⁷ GUIMARÃES, Flávia Lefevre. *Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código do Consumidor*, Max Limonad, São Paulo, p. 42.

²⁸ STJ, Recurso Especial nº 260.077/SC, 2ª Turma, Min. Peçanha Martins, DJ 18/11/2002. Consulta ao site do Superior Tribunal de Justiça, disponível em: <http://www.stj.gov.br/jurisprud.html>. Acesso em 30/08/2004.

- Divergência jurisprudencial que desatende às determinações legais e regimentais que regulam a sua demonstração, não se presta ao fim proposto.” (grifa-se)

De outra parte, como ensinado por Fábio Ulhoa Coelho, enquanto o ato é imputável à sociedade, ele é lícito²⁹. Torna-se ilícito apenas quando se o imputa ao sócio ou administrador. A desconsideração da personalidade jurídica é a operação prévia a essa mudança na imputação. A sociedade empresária deve ser desconsiderada exatamente se for obstáculo à imputação do ato a outra pessoa. Assim, se o ilícito, desde logo, pode ser identificado como ato de sócio ou administrador, não é o caso de desconsideração.

De acordo com o tema que interessa ao presente artigo, no campo tributário, os sócios ou administradores não podem ser responsabilizados conforme a teoria menor da desconsideração, ou seja, o simples inadimplemento tributário da pessoa jurídica não se caracteriza como pressuposto legal para aplicação da desconsideração da personalidade jurídica e redirecionamento do processo executivo fiscal³⁰:

“A regra no egrégio STJ, em tema de responsabilidade patrimonial secundária, é a de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.” (grifa-se)

Para se desconsiderar a personalidade de uma determinada pessoa jurídica, de acordo com o posicionamento da jurisprudência, Código do Consumidor, e agora com a positivação do artigo 50 do CC, é necessário se levar a questão ao Poder Judiciário, ou seja, somente cabe ao juiz fazê-lo, mediante requerimento fundamentado de forma objetiva pela parte interessada, em caso de fraude ou abuso do direito. Com efeito, o juiz, após ouvida a parte contrária, em se convencendo dos argumentos trazidos e comprovados nos autos pelo requerente da desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, poderia deferir-lá. Antes do deferimento pelo juiz, os fatos deveriam estar comprovados nos autos, respeitando-se o direito do contraditório e da ampla defesa, como ressaltado anteriormente.

Com isso, até prova em sentido contrário, nos termos do artigo 333 do Código de Processo Civil, ou seja, de que houve fraude ou abuso do direito por parte da pessoa jurídica pelos sócios, estaria sendo preservada a sociedade comercial. De outro lado, estaria havendo uma indevida inversão do ônus da prova, sem previsão legal, atribuindo a responsabilidade em se provar o contrário aos demandados judicialmente, ao arrepio dos princípios constitucionais previstos em nosso ordenamento jurídico.

²⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial, op. cit.*, pp. 42 e seguintes.

³⁰ STJ, Recurso Especial nº 610.216/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ 03/05/2004. Consulta ao site do Superior Tribunal de Justiça, disponível em: <http://www.stj.gov.br/jurispr.html>. Acesso em 30/08/2004; no mesmo sentido, STJ, 586.085/PR, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ 06/09/2004. Consulta ao site do Superior Tribunal de Justiça, disponível em: <http://www.stj.gov.br/jurispr.html>. Acesso em 30/08/2004.

Com isso, tem-se que o artigo 50 do Código Civil trouxe ao ordenamento jurídico uma lacuna que deixa certa margem de subjetividade ao Poder Judiciário, cujas decisões estão sendo proferidas de maneira contrária às regras de Direito Processual Civil em vigor e o próprio posicionamento do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça. Isto porque, além da exclusão da palavra “fraude” ou “abuso do direito” do citado artigo 50 do CC (deixando de certa forma vago a definição da expressão “desvio de finalidade”), muitos juízes estão deferindo e desconsiderando a personalidade jurídica de uma determinada sociedade, de forma *inaudita altera pars*, sem verificar qualquer indício de prova documental constante dos autos do processo, ao arrepio da segurança jurídica que deve ser assegurada visando fomentar a atividade empresarial e econômica.

6. Conclusão

Em razão de todo o exposto, pode-se concluir e desenvolver o seguinte quadro sinótico:

- a) nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, os diretores, gerentes ou administradores de pessoas jurídicas de direito privado respondem pessoalmente somente quando agirem com excesso de poderes, infração do contrato social ou da legislação, em razão dos atos serem praticados pela pessoa física natural e não da pessoa jurídica contribuinte;
- b) para legitimar o denominado redirecionamento da execução fiscal ou do processo executivo fiscal, faz-se necessário sempre que a ação seja ajuizada primeiramente contra a pessoa jurídica devedora e, após verificada a impossibilidade prevista no artigo 134 do CTN³¹, se voltar contra os seus sócios ou dirigentes então solidários, caso sejam configuradas as hipóteses elencadas no artigo 135 do CTN;
- c) caracteriza-se ilegitimidade de parte passiva dos sócios ou diretores no processo executivo fiscal, por não configurarem contribuintes daquela obrigação que está sendo exigida;
- d) o simples inadimplemento ou não-pagamento de tributo não pode ser considerado como infração à lei tributária, nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional;
- e) de acordo com o Código Civil Brasileiro, foi expressamente prevista a responsabilidade pessoal dos gestores de empresa, bem como positivado o instituto da desconsideração da personalidade jurídica. No entanto, deverão ser respeitados todos os critérios legais para essa responsabilização pessoal dos administradores, sob pena de indevida inversão do ônus da prova e violação aos princípios constitucionalmente previstos no ordenamento jurídico brasileiro, principalmente a segurança necessária nas relações jurídicas e econômicas.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, *op. cit.*, pp. 570 e seguintes.