



ISAC PRUDENTE ARAUJO

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL.

Brasília – DF

Julho/2013

Isac Prudente Araujo

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação de Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP como requisito para aprovação na disciplina Monografia, sob a orientação do Professor Henrique Pinheiro Torres.

Brasília

2013

ISAC PRUDENTE ARAUJO

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO FISCAL

Trabalho de conclusão de curso
apresentado ao Instituto
Brasiliense de Direito Público -
IDP, como requisito parcial para
obtenção do diploma de pós-
graduação em Direito Tributário e
Finanças Públicas.

Brasília, 30 de agosto de 2013.

Banca Examinadora.

Prof. (a),

Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP

Prof. (a),

Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP

Prof. (a),

Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP

Nota: _____

RESUMO

A presente monografia tem por objeto a análise do tema da responsabilidade tributária do sócio/administrador à luz do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional em razão da desconsideração da personalidade jurídica no processo administrativo fiscal. Pretende-se estudar no trabalho a responsabilidade tributária na via administrativa, a interpretação dada pela doutrina e jurisprudência acerca do redirecionamento na cobrança da pessoa jurídica aos sócios/administradores no processo administrativo fiscal em função dos requisitos apontados no art. 135, III, do CTN, quais sejam: atos praticados com excesso de poderes, com infração de lei, contrários aos objetivos sociais contemplados no contrato social ou estatuto. Inicia-se o trabalho fazendo-se algumas considerações iniciais a respeito do tema, logo em seguida aborda-se como é aplicada a *disregard doctrine* com posicionamentos da doutrina e jurisprudência. Após essas abordagens demonstra-se como é tratada a *disregard doctrine* no Brasil ao longo do tempo e o redirecionamento da cobrança e execução fiscal. Por fim traz-se à conclusão o motivo principal da inclusão dos sócios/administradores na Certidão de Dívida Ativa sem o devido processo administrativo.

Palavras-chave: disregard doctrine, devido processo legal, redirecionamento, responsabilidade tributária, processo administrativo fiscal.

Sumário

INTRODUÇÃO.....	01
1.CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	03
2.APLICAÇÃO DA DISREGARD DOCTRINE NO DIREITO ADMINISTRATIVO..	06
2.1. Decretação Judicial da Disregard Doctrine	09
2.2. Decretação Administrativa da Disregard Doctrine.....	10
2.2.1.Devido Processo Administrativo.....	13
2.2.2.Contraditório e Ampla Defesa.....	17
2.2.3.Decretação do Ato.....	21
3.DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO BRASIL.....	24
CONCLUSÃO.....	40
REFERÊNCIAS.....	42

INTRODUÇÃO

Esta monografia pretende, a partir de pesquisas bibliográficas e jurisprudenciais, discutir a desconsideração da personalidade jurídica no processo administrativo fiscal, fazendo algumas considerações iniciais sobre a desconsideração da personalidade jurídica até se chegar ao problema central do trabalho, que é a discussão sobre a possibilidade de se desconsiderar a personalidade jurídica no processo administrativo fiscal sem a observação dos requisitos da lei e o devido processo legal no âmbito administrativo.

O tema desconsideração da personalidade jurídica no processo administrativo fiscal foi escolhido para essa monografia por estar em franca discussão a responsabilidade do sócio quando a sociedade empresarial não tem bens suficientes para quitar os débitos tributários, muitas vezes não se observando os requisitos necessários que a lei estipula para o feito.

São observados no trabalho os requisitos legais para a desconsideração da personalidade jurídica que se encontram no artigo 135 do CTN, assim também a falta de procedimentos e legislação adequada na apuração da responsabilidade do sócio/administrador em relação aos requisitos do artigo supracitado. No desenvolvimento do trabalho, são trazidas as antigas tendências doutrinárias e jurisprudenciais e as atuais sobre desconsideração da personalidade jurídica na esfera administrativa e judicial, com ênfase nas jurisprudências do STJ, que acabam também influenciando no âmbito administrativo. E o desfecho do trabalho traz a conclusão sobre o porquê da burla ao devido processo legal no âmbito administrativo e suas consequências.

A relevância da desconsideração da personalidade jurídica no processo administrativo tanto na esfera política, social e acadêmica firma-se no fato de se estarem criando no âmbito administrativo e no judiciário, jurisprudências desfavoráveis aos contribuintes, sócios/administradores das empresas. Jurisprudências estas que acabam por inverter o ônus da prova, deixando-o a cargo dos próprios contribuintes ora cobrados e executados, ficando estes responsáveis

por provar que não agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos para que a ação não seja redirecionada da empresa para os sócios/administradores.

A desconsideração da personalidade jurídica no processo administrativo sofreu e sofre constantes modificações. Devido a isso, diversos doutrinadores já desenvolveram trabalhos sobre a desconsideração da personalidade jurídica no processo administrativo fiscal assim como na esfera judicial. Atualmente, com a evolução do pensamento dos doutrinadores, a jurisprudência tem primado pela necessidade de se provar que houve dolo por parte dos sócios/administradores para que haja a desconsideração da personalidade jurídica e o subsequente redirecionamento, haja vista súmula 430 do STJ que define a necessidade do dolo para que haja o redirecionamento da cobrança e futura execução fiscal.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O objeto do presente trabalho é a aplicação, tanto por ato judicial quanto por ato administrativo, com enfoque maior na seara administrativa, do instituto da desconsideração da personalidade jurídica nas hipóteses em que a pessoa jurídica é utilizada para trapacear o interesse público.

Inicialmente, cumpre fazer alguns esclarecimentos para facilitar a compreensão do que será estudado no trabalho antes mesmo de se adentrar nos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, fazendo-se necessários alguns esclarecimentos acerca dos conceitos de pessoa física e pessoa jurídica. Para isso foi utilizado os conceitos fornecidos por De Plácido e Silva (2002, p. 608/609):

Pessoa Física: é a denominação que, também, se atribui ao ser humano, considerado como entidade corpórea, ou seja, como um animal ou ser biológico.

Pessoa Jurídica: em oposição à pessoa natural, expressão adotada para indicação da individualidade jurídica constituída pelo homem, é empregada para designar as instituições, corporações, associações e sociedades, que, por força ou determinação da lei, se personalizam, tomam individualidade própria, para constituir uma entidade jurídica, distinta das pessoas que a formam ou que a compõem. Diz-se jurídica porque se mostra uma encarnação da lei.”

Cumpre fixar que, em decorrência do princípio da autonomia patrimonial de que gozam as pessoas jurídicas, estas possuem patrimônio autônomo em relação aos seus membros. Em outras palavras, a sociedade empresária não responde por dívida dos sócios e vice versa.

Tal atributo outorgado à pessoa jurídica tem o poder de proteger tanto seu patrimônio como o de seus sócios, o que é de suma importância à economia, pois diminui os riscos, aumenta os investimentos e potencializa a garantia de retorno financeiro. Ocorre que, em decorrência da perfídia, a autonomia patrimonial da pessoa jurídica pode ser utilizada como meio para fraudar direitos de terceiros de boa-fé, denotando, desta forma, o mau uso da sociedade comercial para atos lesivos.

Por esta forma, no intuito de combater comportamentos desonrosos à ordem jurídica, no final do século XIX, na Inglaterra, emergiu a *disregard doctrine* ou teoria da desconsideração da personalidade jurídica, que consiste no afastamento temporário e episódico da autonomia patrimonial da pessoa jurídica sempre que esta for utilizada como meio à fraude e ao abuso de direito.

No Brasil, graças aos esforços doutrinários e jurisprudenciais, a *disregard doctrine* começou a ser discutida no final da década de 1960. Contudo, somente com a promulgação da Lei n. 8.078 de 1.990 (Código de Defesa do Consumidor) a citada teoria ganhou previsão legal expressa no ordenamento pátrio. Em seguida, surgiram outras normas no mesmo sentido como, por exemplo, a Lei n. 9.605 de 1.998 que disciplina as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente. Nesta linha de entendimento, fixada a possibilidade de desconsiderar a personalidade da pessoa jurídica para, ignorando seus aspectos aparentes, atacar aqueles que estão dirigindo abusivamente o instituto, vislumbra-se a viabilidade deste procedimento nas relações em que o particular embaraça o interesse da Administração Pública.

Necessário se faz destacar que, ainda não há lei federal regulamentando o assunto, motivo pelo qual alguns positivistas defendem a impossibilidade da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito administrativo. Entretanto, o núcleo básico do princípio da juridicidade, no que se refere ao assunto abordado, informa que o administrador público deve se submeter ao direito que, por sua vez, necessita ser instrumentalizado por outros meios além da lei formal, ou seja, além da lei, o princípio da legalidade enunciado no texto constitucional compreende outros princípios (moralidade administrativa, supremacia do interesse público, indisponibilidade do interesse público, dever-poder de agir, eficiência etc.).

Sendo assim, a desconsideração da personalidade jurídica perante ato lesivo ao Estado é dever imposto à Autoridade Pública que, norteadada pela razoabilidade e proporcionalidade, se vê obrigada a fazer cessar

toda conduta lesiva à Administração Pública potencializando, assim, as mais perfeitas consequências aos interesses comuns da coletividade. Trata-se do princípio do dever-poder que revela a obrigação do agente administrativo em desenvolver suas atividades, em prol da Administração Pública, da maneira mais eficaz possível. Portanto, lhe resta o cumprimento amplamente diligente e a irrenunciabilidade de suas atribuições legalmente assentadas.

Assim, em meio às prerrogativas pertencentes à Administração Pública, especialmente o seu poder de autotutela, brota a possibilidade da desconsideração da personalidade jurídica por meio da autoridade pública competente sem a interferência do Poder Judiciário, observando-se, é claro, as peculiaridades que envolvem este ato administrativo, os requisitos de validade, a inafastabilidade do devido processo legal administrativo e o plausível controle judicial a *posteriori*.

2. APLICAÇÃO DA *DISREGARD DOCTRINE* NO DIREITO ADMINISTRATIVO

Como já explicitado nas considerações iniciais deste trabalho, as sociedades empresárias gozam de diversos privilégios, dentre eles a capacidade de ser sujeito de direitos e obrigações, para que possam atuar no universo jurídico e desenvolver seu papel na economia. Desta forma, estas pessoas jurídicas têm de obedecer a legalidade e cumprir fielmente o seu objeto social, executando, deste modo, o contrato em torno do qual os sócios se juntaram para realizar determinada atividade.

Nestas circunstâncias, se determinada pessoa jurídica deliberar contratar com o Poder Público, deve estar ciente que terá de submeter-se a rigorosos preceitos que visam proteger os interesses de toda coletividade. Igualmente, não cabem falcatruas nem manobras arbitrárias por artifícios de seus dirigentes. Portanto, a fraude tem que ser sumariamente ignorada pelo direito, não há de se admitir nenhuma espécie de abuso ou arbitrariedade no uso dos institutos jurídicos.

De acordo com os princípios que conduzem a Administração Pública e as características e regras que contornam a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, infere-se que este instituto se adequa perfeitamente ao Direito Administrativo, contudo há de ser observado impreterivelmente o devido processo legal também neste âmbito.

Segundo Luciano Amaro (2007, p. 446) a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica pretende que:

“... em determinadas situações, em que a pessoa jurídica seja utilizada como simples ‘instrumento de fraude ou abuso’, ela deve ser desconsiderada, imputando-se o ato praticado aos sócios da pessoa jurídica.”

Este posicionamento também é defendido por Marcela Capachi Nogueira Soares (SOARES, 2008):

“Verifica-se que também no âmbito do direito administrativo a aplicação da teoria sob comento torna-se pertinente, sobretudo no que tange à aplicação da penalidade de suspensão temporária de licitar e impedimento de contratar com a administração pública, bem como da declaração de inidoneidade para esses mesmos fins, ante a realidade que ora se apresenta.”

Conforme se pode notar, a doutrina defende que só em determinadas situações admite-se a desconsideração da personalidade jurídica de uma sociedade empresária, principalmente quando há fraude ou abuso de formas.

É possível que os sócios de uma pessoa jurídica impedida de contratar com o Poder Público em virtude de sanção imposta pela Administração Pública, em consequência de irregularidade perpetrada, constituam outra sociedade com a finalidade de burlar a penalidade cominada. Neste caso hipotético, se o instituto da *disregard doctrine* não for utilizado, a nova pessoa jurídica formada pelos mesmos sócios, objeto social e demais características da antiga, poderá celebrar com a Administração Pública como se nada tivesse ocorrido, haja vista estar acobertada por uma personalidade autônoma e apta a contratar com o Poder Público.

Para exemplificar o uso fraudulento da personalidade jurídica Diógenes Gasparini (2008, p. 134) esclarece:

“Com efeito, com certa frequência tem-se verificado, por exemplo, que sócios de determinada empresa não conseguem a CND junto ao INSS, seguramente porque deve a essa instituição previdenciária enorme quantia e não tem como regularizar tal situação que a impede, no mais das vezes, de transacionar com a Administração Pública, deixam-na inativa e constituem nova empresa. A esta atribuem o mesmo endereço e objetivos, permitindo-lhe utilizar os empregados, bens, equipamentos e instalações pertencentes à empresa desativada. Com essa sociedade assim mascarada participam de negócios públicos, fraudando a Constituição Federal que proíbe a pessoa jurídica em débito com o sistema de seguridade social, contratar com o Poder Público ou dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios (art. 195, § 3º, CF/88).”

Complementando, Diógenes Gasparini (2008, p. 134):

“Sempre que houver desvio de finalidade no uso da pessoa jurídica em face do interesse público, seja através de fraude, abuso de direito ou até mesmo confusão patrimonial, tem-se a viabilidade da decretação da *disregard doctrine*. Diante desta conjuntura cabe à Administração Pública ou ao Ministério Público, nas hipóteses em que lhe é dado atuar no feito, pleitear judicialmente a teoria da desconsideração que, ao suspender a capa protetora da pessoa jurídica (sua personalidade jurídica), possibilita alcançar os sócios ou até mesmo outras sociedades empresárias por estes constituídas. Com a utilização da *disregard doctrine* no Direito Administrativo de nada adiantará a criação de uma nova pessoa jurídica com a finalidade de contornar a sanção aplicada pela Administração Pública, porquanto a punição aplicada se estenderá à novel sociedade que, apesar de se apresentar como pessoa jurídica distinta, factualmente trata-se daquela sociedade anteriormente penalizada pelo Poder Público. Assim, estendem-se os efeitos da punição administrativa à pessoa jurídica que está sendo utilizada de fachada, uma vez que com a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica impedimentos alcançarão as pessoas dos sócios.”

Com esse mesmo entendimento Marcos André Bohler (2006):

“Na seara da Administração Pública, a aplicação da doutrina, tipicamente civilista, da desconsideração da personalidade jurídica pode ter lugar no fundamental problema das sanções administrativas impostas no processo de licitação ou mesmo na contratação administrativa (...) onde a utilização da pessoa jurídica tem como escopo neutralizar os efeitos de uma sanção imposta, caracteriza a utilização abusiva da personalidade autônoma. De fato, o objetivo é puramente fraudar a lei, ou seja, torná-la ineficaz, contornando o seu espaço de atuação, tornando a sanção totalmente inócua.

Além da possibilidade de aplicação da *disregard doctrine* por meio de decisão judicial, vislumbra-se, igualmente, a decretação deste instituto através de ato administrativo, desde que observadas as peculiaridades e os requisitos específicos deste ato.

Em qualquer hipótese, judicial ou administrativa, a desconsideração da pessoa jurídica só poderá ocorrer se for sob o império do devido processo legal com os desdobramentos da ampla defesa e do contraditório. Ademais, destaca-se a necessidade de uma decisão fundamentada e prolatada por autoridade competente, assegurado o direito recursal e a vedação de excessos por parte da Administração.”

Como visto acima, se faz necessário a desconsideração da personalidade jurídica frente ao uso fraudulento desta mesma sociedade para que se impeça que pessoas inidôneas continuem a transacionar com a administração

pública usando de artifícios que burlam as penalidades sofridas por estes sócios/administradores em suas sociedades anteriores, contudo, como frisa Bohler, para que aconteça a desconsideração da personalidade jurídica, o devido processo legal e seus desdobramentos têm que ser garantidos aos penalizados.

2.1. Decretação Judicial da *Disregard Doctrine*

De acordo com as regras que regem o processo civil brasileiro são diversos os momentos processuais em que o magistrado, desde que provocado, poderá aplicar a *disregard doctrine*. Assim, a desconsideração da personalidade jurídica pode ocorrer em um processo autônomo onde se discutiu a aplicação desta teoria, em um processo de execução, em um processo de conhecimento ou até mesmo por meio de um incidente processual, desde, é claro, que estejam presentes os requisitos autorizadores de tal medida (fraude, abuso de direito, confusão patrimonial, art. 135 do CTN) e sejam estabelecidos o contraditório e a ampla defesa.

Diógenes Gasparini assim assevera (2008, p. 140):

“O juiz, em razão da provocação de uma das partes ou mesmo do Ministério Público quando lhe cabe intervir, verificando estar demonstrada a fraude ou o abuso de direito praticado pela sociedade contra terceiros, decretará a desconsideração da pessoa jurídica e prescreverá seu exato alcance.”

O fato é que existe a possibilidade da Administração Pública buscar o Poder Judiciário para, através da *disregard doctrine*, vedar o uso fraudulento da pessoa jurídica contra o Poder Público. Aliás, o objetivo deste instituto é justamente ignorar uma realidade jurídica (a personalidade da sociedade empresária) para tutelar os interesses lesados pelo mau uso da pessoa jurídica.

Apesar de a Administração Pública poder, diante de determinado caso concreto, decretar a desconsideração episódica da pessoa jurídica, há casos em que a *disregard doctrine* demanda decisão judicial, como, por

exemplo, na hipótese em que a Administração não tem a oportunidade de estabelecer o contraditório e a ampla defesa. Também é de se destacar, por oportuno, que a decisão judicial poderá ser revista através do duplo grau de jurisdição, enquanto que a discricionariedade da decisão administrativa ainda poderá ser controlada pelo Poder Judiciário. Este acontecimento pode, diante do caso fático, indicar para a Administração que o meio mais eficiente de se proceder à desconsideração da personalidade jurídica é através do judiciário.

Cabe ressaltar que, como extensão da ampla defesa, independentemente do meio processual pelo qual se deu a desconsideração da personalidade jurídica deve ser facultado à parte o respectivo recurso judicial legalmente apto a discutir aquela decisão.

2.2. Decretação Administrativa da *Disregard Doctrine*

Segundo Diógenes Gasparini (2008) existe duas formas pelas quais a Administração Pública toma conhecimento de fatos que, teoricamente, autorizam a decretação da desconsideração da personalidade jurídica. Assim, tem-se a via direta, onde a Administração Pública tem ciência da conduta maléfica de determinada sociedade empresária de acordo com seus próprios registros e experimentos pretéritos, como no caso de sócios de uma pessoa jurídica inidônea constituírem outra sociedade com os mesmos objetivos e características da anterior e, a via indireta, onde tais fatos chegam à Administração Pública através de terceiros, como na hipótese de uma denúncia de algum do povo, da imprensa ou do Poder Legislativo.

Nesses casos, tendo em vista a situação abusiva que essa pessoa jurídica se apresenta diante da Administração Pública, impõe-se ao administrador, como servo da moralidade e do interesse público, a aplicação da *disregard doctrine*.

Para Bohler (2006):

“Diante de tal situação, deve o administrador promover a retirada do véu que representa a personalidade jurídica e assim revelar o verdadeiro intuito dos membros desta, e conseqüentemente afastá-los do processo licitatório, sempre proporcionando o contraditório e a ampla defesa, em sintonia com uma concepção não autoritária de Administração Pública.”

Ainda Diógenes Gasparini (2008, p.142):

“Os princípios que norteiam a atividade administrativa, em especial o princípio do dever-poder de agir, do interesse público e da moralidade administrativa, justificam a aplicação da *disregard doctrine* por ato administrativo, desde que observado o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

(...)

O ato administrativo está para o Direito Administrativo, assim como o ato jurídico está para o Direito Civil na consecução, respectivamente, dos direitos e interesses do cidadão e da Administração Pública. Pelo ato administrativo a Administração Pública realiza o interesse público, seja no oferecimento de utilidades e comodidades aos administrados, seja na aplicação das sanções.

Como asseveram os autores acima citados, não se trata de uma faculdade da Administração Pública desconsiderar a personalidade jurídica de uma sociedade, e sim uma obrigação, pois age debaixo lei, e por assim agir é obrigada também disponibilizar meios para que as empresas possam se defender, inclusive na seara administrativa.

O art. 116, parágrafo único do CTN permite que a Administração Fiscal desconsidere a forma jurídica de atos ou negócios praticados com fraude à lei e com clara intenção de sonegação fiscal. Assim, tem-se que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação.

Já há entendimento no STJ no sentido de se fazer uma analogia entre a aludida regra do CTN e a desconsideração da personalidade jurídica pela Administração Pública como meio de combate à fraude e ao abuso de direito.

Analogamente, como forma de garantir à Administração Pública um mecanismo eficaz de combate à fraude, é de admitir-se, em homenagem aos Princípios da Moralidade Administrativa e da Indisponibilidade do Interesse Público, possa a Administração desconsiderar a personalidade jurídica de uma sociedade constituída em fraude à lei e com abuso de forma, mesmo à margem de previsão legal específica e sem a interveniência do Poder Judiciário, graças à executoriedade dos atos administrativos, desde que, repita-se, tenha sido assegurado ao administrado a mais ampla defesa em processo administrativo regular.

Diógenes Gasparini (2008, p. 144) esclarece que:

“... não obstante a fundamentação da teoria da disregard na Administração Pública sob o manto da legalidade, para a sua decretação por ato administrativo é imperiosa a observância de outra ordem de princípios e determinações legais como, por exemplo, o princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

O devido processo legal é aquele que está em conformidade com o direito. Em outras palavras, é o processo onde são observados os princípios e garantias constitucionais. Trata-se, assim, do devido processo constitucional. Deste modo, impõe-se à Administração Pública a observância de todos esses mandamentos, desdobrando-se, por esta forma, na obrigatoriedade do devido processo administrativo.”

Ainda neste sentido, Marçal Justen Filho (1999, p. 85):

“O devido processo legal é uma conquista do pensamento jurídico ocidental e retrata a concepção de que a arbitrariedade nas decisões é restringida através da observância de uma série ordenada de formalidades. Essas formalidades visam a comprovar a presença e o conteúdo dos fatores formadores da convicção do julgador. Além disso, essas formalidades permitem a todos os interessados oportunidade de manifestação. (...) Neste ponto, a perfeita compreensão da disciplina legal exige, mais do que nunca, conjugação com a CF/88. O art. 5º, inc. LV, da Constituição determinou a aplicação do contraditório e da ampla defesa ao processo administrativo. O art. 37 impôs o respeito ao princípio da igualdade no desenvolvimento da atividade administrativa.”

Como se pode notar, a imprescindibilidade do devido processo legal também na seara administrativa fica patente nas concepções da maioria dos doutrinadores, impedindo assim que arbitrariamente o poder público aja de maneira desmedida na seara administrativa.

Para entendimento adequado da matéria estudada neste trabalho abrem-se em seguida três subtópicos explicitando o devido processo administrativo, contraditório e ampla defesa e a decretação do ato administrativo propriamente dito.

2.2.1. Devido Processo Administrativo

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, LIV, enuncia que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” e, em seguida, no inciso LV, do mesmo dispositivo, determina que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

O ato administrativo possui como condição de forma um prévio procedimento administrativo onde serão observados todos os requisitos para a sua formação e, em consonância com os preceitos constitucionais supracitados, quando este ato atinge a esfera de alguém, se torna imprescindível a existência deste processo.

Deste modo, tem-se que o processo administrativo e suas garantias basilares foram resguardados em nível constitucional. Para Diógenes Gasparini (2008, p. 150):

“... para a decretação da desconsideração da pessoa jurídica há que existir processo administrativo formal, regular e autônomo, aberto por determinação da autoridade competente.”

Gasparini é claro ao enfatizar que não se desconsidera uma pessoa jurídica simplesmente arbitrariamente, há a necessidade da existência de um processo administrativo formal, onde se disponibilizará todas as formas de defesa possíveis para a sociedade e para os seus sócios/administradores.

Na esfera federal o processo administrativo está regulamentado pela Lei n. 9.784/99, onde se encontram as principais regras de amparo aos

direitos dos administrados e da persecução do interesse público. O art. 2º desta lei estabelece que a Administração Pública deve obedecer, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Compartilhando deste mesmo entendimento, Marçal Justen Filho (1999, p. 87):

“A Lei de Processo Administrativo torna explícitos princípios cuja incidência deriva diretamente da própria Constituição. Isso produz uma situação muito peculiar. A Lei n. 9.784 disciplina o tema do processo administrativo no âmbito federal. Portanto, poderia dizer-se que o diploma não afetaria as demais órbitas federativas, titulares de competência privativa para dispor sobre o tema em seu próprio âmbito. Ocorre que a Lei n. 9.784 torna evidente certos postulados de natureza constitucional, de observância obrigatória em toda e qualquer atividade administrativa. Logo, os princípios constitucionais explicitados através da Lei n. 9.784 não podem deixar de ser respeitados pelos demais entes federais.”

Marçal Justen Filho enfatiza que no âmbito estadual, também deverão ser respeitados os procedimentos do devido processo legal, bem como seus derivados, ampla defesa e o contraditório, pois trata-se de princípios constitucionais, portanto de obediência obrigatória em todas as esferas, não podendo os Estados alegarem que suas leis não albergam tais dispositivos.

Em relação à autoridade competente para presidir o processo administrativo de descon sideração da personalidade jurídica, por se tratar de sujeito do ato administrativo, esta autoridade tem que ser agente público, considerando-se todos que exercem função pública. A fonte da competência se encontra na Constituição Federal ou na legislação infraconstitucional. Contudo, em havendo omissão é possível haver delegação ou avocação, exigindo-se, contudo, a devida justificação.

Sobre o disposto acima, Diógenes Gasparini esclarece (2008, p. 153):

“É evidente que só pode decretar a descon sideração da pessoa jurídica a autoridade que recebeu esta competência da

lei, mas se essa for omissa dita atribuição será da maior autoridade hierárquica da entidade interessada em tal medida. A decretação praticada fora desses parâmetros é nula e pode sujeitar seu autor ao crime de usurpação de função pública, além da responsabilidade administrativa.”

Gasparini enfatiza que não pode ser qualquer autoridade a decretar a desconsideração da personalidade jurídica, cabe expressamente à que tem esta atribuição, e na omissão desta a da maior autoridade da entidade que pleiteia a desconsideração, caso contrário, como esclarece o autor, é nula a decretação e o sujeito que a decretou poderá ser sujeito de crime.

Examinando a autoridade do mandamento constitucional que confere o contraditório, a ampla defesa e a recorribilidade nas decisões proferidas em litígios administrativos e delineando a importância do devido processo administrativo Celso Antônio Bandeira de Mello (2003, p. 1035) assim pontifica:

“Estão aí consagrados, pois, a exigência de um processo formal regular para que sejam atingidas a liberdade e a propriedade de quem quer que seja e a necessidade de que a Administração Pública, antes de tomar decisões gravosas a um dado sujeito, ofereça-lhe oportunidade de contraditório e de ampla defesa, no que se inclui o direito a recorrer das decisões tomadas. Ou seja: a Administração Pública não poderá proceder contra alguém passando diretamente à decisão que repute cabível, pois terá, desde logo, o dever jurídico de atender ao contido nos mencionados versículos constitucionais.”

Para que não haja dúvidas a respeito da matéria, Bandeira de Mello, é enfático ao prescrever não só o devido processo legal nas decisões administrativas, como também a recorribilidade destas decisões.

O processo administrativo configura um instrumento de defesa determinando, conseqüentemente, a manifestação do administrado. Ademais, além de viabilizar a defesa do particular, o processo administrativo tem o condão de registrar toda a conjuntura, bem como a ocorrência do ato.

Diante da necessidade do devido processo administrativo para a decretação da desconsideração da personalidade jurídica, restou pacificado

nos tribunais que a Administração Pública pode, em observância ao princípio da moralidade administrativa e da indisponibilidade dos interesses públicos tutelados, desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade constituída com abuso de forma e fraude à lei, desde que facultado ao administrado o contraditório e a ampla defesa em processo administrativo regular.

Assim, após a instauração do processo administrativo, a pessoa jurídica que se pretende desconsiderar deve ser intimada para que conheça os limites em que está sendo acusada e lhe seja outorgada o direito de defesa com todas as garantias constitucionais e a produção de provas legalmente admitidas, desencadeando, deste modo, a instrução processual administrativa que se findará com a decisão devidamente fundamentada pela autoridade competente.

Na seara administrativa fiscal não é diferente, segundo Paulo de Barros Carvalho (2003, p. 537):

“Após a apuração do crédito tributário, quando esgotados os trâmites administrativos e não havendo medida judicial que suspenda a exigibilidade do crédito, a Fazenda Pública inscreverá em dívida ativa o crédito que foi discutido, realizando, assim, ato de controle da legalidade sobre a constituição deste.”

Com a mesma linha de pensamento preleciona Diógenes Gasparini (2008, p. 151):

“Encerrada a instrução deve ser dada vista à acusada para sua defesa final. Só então ocorrerão o relatório e a motivada decisão. Se a autoridade não for a competente para decidir, o processo administrativo deve ser remetido à que tiver essa atribuição com o devido relatório e a sugestão de decretação da desconsideração ou de arquivamento por falta de provas ou por não ser o caso de aplicação dessa medida ou, ainda, de remessa, se for o caso, para o órgão competente para conhecer os fatos e punir a sociedade denunciada.”

Depreende-se das afirmações acima, que não é possível a decretação da desconsideração da personalidade jurídica na esfera administrativa sem se percorrer todos os procedimentos administrativos fixados

em lei, e só após isso a Administração Pública poderá desconsiderar a personalidade jurídica em foco.

Ainda quanto à motivação da decisão administrativa, considerada como formalidade necessária para o controle da legalidade do ato, Carlos Ari Sundfeld, citado por Rita Tourinho (2005, p. 140):

“... trata-se de um ato da administração que, como requisito procedimental necessário à validade de qualquer ato administrativo, serve à revelação dos pressupostos de fato ou de direito que autorizaram ou exigiram a atuação administrativa”.

Diante da citação acima, fica claro que é condição essencial que o ato da desconsideração da personalidade jurídica seja motivado, pois sem a motivação, impossibilita a defesa para o administrado.

Cabe esclarecer que da decisão proferida no processo administrativo caberá recurso (art. 5º, LV, CF). É o denominado recurso hierárquico uma vez que, em regra, será apreciado pelo superior da autoridade que pronunciou a decisão. Esta decisão também pode ser questionada perante o Poder Judiciário, haja vista a possibilidade do controle judicial do ato administrativo.

2.2.2 Contraditório e Ampla Defesa

Consagrados no inciso LV, do art. 5º, da Constituição Federal, estes princípios estão previstos também no art. 2º da Lei n. 9.784 de 1.999 que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Deste modo, todas as situações de litígio em que os administrados estiverem sob a égide do poder punitivo estatal, têm-se aplicável estes postulados.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa são desdobramentos do devido processo legal. Portanto, observá-los no campo da

Administração Pública é cumprir o mandamento constitucional e reverenciar o devido processo legal administrativo.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2006, p. 608) expõe que:

“... o princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação. Exige:

1. notificação dos atos processuais à parte interessada;
2. possibilidade de exame das provas constantes do processo;
3. direito de assistir à inquirição de testemunhas;
4. direito de apresentar defesa escrita.”

Di Pietro leciona que o princípio do contraditório é inerente ao processo e, por conseguinte ao direito de defesa. Não se ouve somente uma das partes, é necessário que se possibilite a oitiva dos dois lados, é a bilateralidade do processo.

Explanando sobre a necessidade de haver esta paridade de tratamento processual, bem como a inadmissibilidade de exceções ao princípio do contraditório, Humberto Theodoro Junior (2003, p. 24) ensina que:

“O principal consectário do tratamento igualitário das partes se realiza através do contraditório, que consiste na necessidade de ouvir a pessoa perante a qual será proferida a decisão, garantindo-lhe o pleno direito de defesa e de pronunciamento durante todo o curso do processo (...) embora os princípios processuais possam admitir exceções, o do contraditório é absoluto, e deve sempre ser observado, sob pena de nulidade do processo.”

Para que um processo não seja nulo, Theodoro afirma que o contraditório tem que estar presente, sob hipótese alguma pode ser desconsiderado, trata-se de princípio absoluto.

O contraditório e a ampla defesa são de tanta importância no processo administrativo que não podem, sequer, serem adiados sob o fundamento da urgência de uma decisão. A decretação administrativa da

disregard doctrine só deve ocorrer com a prévia aplicação destes princípios embaixadores da ampla defesa/contraditório e, conseqüentemente, do devido processo legal administrativo. Assim, quando não puderem ser obedecidos pelo administrador, este resta impedido de aplicar a medida constritiva, lhe cabendo, no entanto, valer-se do Poder Judiciário.

Assim também entende Aliomar Baleeiro (2001, p. 1010):

“Após a notificação de lançamento, não satisfeita a pretensão, deve ser disponibilizada ao sujeito passivo oportunidade de impugnar o lançamento antes de inscrever em Dívida Ativa o crédito tributário. Entretanto, mantido o lançamento após o processo administrativo é constituído o título executivo fiscal de que se valerá a Fazenda Pública para deduzir sua pretensão no Poder Judiciário.”

Assim, como afirma Baleeiro, sem a discussão prévia na via administrativa, com as garantias do contraditório e da ampla defesa, é inviável se admitir que o título obtenha a presunção de razoável certeza do direito e da pertinência da sanção.

Não se cogita da Administração Pública decretar a desconsideração da personalidade jurídica sem obedecer ao aglomerado de formalidades que compõe o processo administrativo. Ao contrário da decretação judicial que possui as garantias e peculiaridades inerentes ao judiciário como, por exemplo, a imparcialidade, onde se permite a *disregard doctrine* incidentalmente, a decretação administrativa não tem como assegurar o contraditório e a ampla defesa em uma decisão súbita.

Posiciona-se a esse respeito Diógenes Gasparini (2008, p. 150):

“Não se tem como assemelhar essas situações àquelas em que o Juiz pode decretar a desconsideração da pessoa jurídica incidentalmente. Aqui a doutrina e a jurisprudência aceitam a desconsideração incidental da pessoa jurídica dada, cremos, a maior solenidade do devido processo judicial e do amplo quadro recursal posto à disposição dos alcançados pelo ato de desconsideração judicial da personalidade jurídica.”

Disso, segundo Gasparini, decorre que, além de não ser imparcial, a Administração Pública não possui a estrutura que o Poder

Judiciário tem em postergar a ampla defesa para um momento futuro oportuno, garantindo, ainda, todo um sistema recursal, como ocorre, por exemplo, diante de uma decisão liminar onde os requisitos da *disregard doctrine* saltam aos olhos e a espera da ampla defesa naquele exato momento pode restar na ineficácia do objeto da desconsideração, assim adia-se o contraditório garantindo-se à parte que este ocorrerá. Tal poder não pode ser conferido à Administração Pública, a qual só pode decretar a desconsideração de uma pessoa jurídica mediante uma religiosa observância da ampla defesa. Caso não seja possível deve a Administração valer-se do judiciário.

Corroborando com este entendimento Celso Antônio Bandeira de Mello (2003, p. 106):

“Deles decorre, entretanto, que, nos casos em que a urgência demande postergação provisória do contraditório e ampla defesa, a Administração, de regra, não poderá por si mesma tomar as providências constritivas – e seria inconstitucional lei que a autorizasse -, pois deverá recorrer ao Poder Judiciário, demandando que as determine liminarmente.”

Neste sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello (1980, p. 230), acerca da gravidade da violação de um princípio, sustenta:

“Violar um princípio é muito mais grave, do que transgredir uma norma [rectius, regra]. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comando. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão dos seus valores fundamentais (...)”

Com todos estes ensinamentos anteriores colacionados, fica claro que a autoridade administrativa não poderá decretar a desconsideração da personalidade jurídica incidentalmente ou de outro modo que, devido à urgência e necessidade, não permitam o estabelecimento do contraditório e da ampla defesa. Nestes casos, deve a Administração Pública requerer a aplicação da *disregard doctrine* ao Poder Judiciário, o qual tem o arcabouço para decidir liminarmente, suprindo a premente necessidade da Administração em superar determinado ato lesivo a seus interesses.

Mendonça Júnior, citado por Fredie Didier (2006, p. 70) assim conclui:

“... a matéria dizendo que o contraditório é qualificado pela ampla defesa, trata-se de figuras conexas, uma vez que não há contraditório sem ampla defesa nem defesa sem contraditório. Ou seja, o direito de defesa se realiza através do contraditório. A ampla defesa é direito fundamental de ambas as partes, consistindo no conjunto de meios adequados para o exercício do adequado contraditório. Trata-se do aspecto substancial do contraditório.”

Depreende-se que não pode existir processo sem a devida ampla defesa que qualifica o contraditório, ou seja, não há que se falar em processo sem este princípios que são corolários do devido processo legal.

2.2.3. Decretação do Ato

A decretação administrativa da teoria da *disregard doctrine* se dá por meio de um procedimento formal, regular e autônomo que se completa com a fundamentada decisão de desconsideração da personalidade jurídica. Esta decisão, que tem de ser prolatada pela autoridade competente (agente público), nada mais é do que um ato administrativo, devendo, portanto, obediência aos seus requisitos de validade.

Para que um ato administrativo seja considerado válido é necessário que ele percorra sua trajetória obedecendo todos os requisitos legais. Os elementos do ato administrativo estão previstos na Lei n. 4.717/65 (Lei de Ação Popular). São eles: sujeito competente, forma, motivo, objeto e finalidade.

Desta forma, a desconsideração da personalidade jurídica decretada pela Administração Pública que não obedecer tais requisitos restará uma determinação inválida, podendo ser anulada tanto pela própria Administração quanto pelo Poder Judiciário.

Aliando-se a este entendimento a respeito do tema Diógenes Gasparini (2008, p. 153):

“Na esfera administrativa é, indubitavelmente, um ato administrativo cuja validade exige a observância dos requisitos: competência, finalidade, forma, motivo, objeto e conteúdo, que dispensam qualquer comentário, pois de frequência obrigatória nos compêndios de Direito Administrativo. Sua forma é escrita. Seu motivo, como antes mencionado, é a circunstância de fato e de direito que, tendo por base o devido processo administrativo, a autoridade competente leva em conta para decidir sobre a desconsideração ou não da pessoa jurídica ou para determinar outro encaminhamento.”

Cabe ressaltar que a própria Administração Pública deve analisar o ato e retirá-lo quando ilegal (princípio da autotutela). Ou seja, não se trata de uma mera faculdade do administrador que tem o dever legal de anular o ato insanável que não preencheu os requisitos de validade.

O Poder Judiciário faz controle de legalidade, trata-se de legalidade em sentido amplo (lei e princípios constitucionais). Deste modo, se um ato não é razoável, proporcional, eficiente, também pode ser retirado através do controle de legalidade exercido pelo Poder Judiciário. Daí a extrema necessidade da decretação administrativa da desconsideração da personalidade jurídica se dê dentro dos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Os efeitos da desconsideração da personalidade jurídica limitam-se restritivamente aos mencionados no ato de sua aplicação. Seja para atingir os sócios que se contemplaram com o abuso da personalidade jurídica, seja para alcançar outra pessoa jurídica que utiliza da sua autonomia para encobrir a fraude. As consequências da *disregard doctrine* devem ser delimitadas no ato que a decreta episodicamente naquela situação específica, restando a personalidade jurídica intacta nas demais relações que assuma desde que não seja alvo de outra ordem capaz de superar sua personalidade.

Segundo Diógenes Gasparini (2008, p. 154):

“o ato administrativo de decretação da *disregard* deve ser publicado. Esta publicação tem o efeito de desencadear os

prazos recursais administrativos, de interposição de medidas judiciais e de prescrição.”

Após a publicação do ato, ainda como desdobramento da ampla defesa, o administrado pode recorrer administrativamente da decisão. Este recurso deve ser dirigido, em regra, ao superior hierárquico da autoridade prolatora. Há, também, a possibilidade de se impugnar judicialmente a decisão, oportunidade em que poderá haver controle deste ato pelo Poder Judiciário.

3. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO BRASIL

Como bem explicitado nas linhas acima deste trabalho, a desconsideração da personalidade jurídica no Brasil sofreu e sofre grandes transformações, sendo ainda sujeita a diversos entendimentos.

A *disregard doctrine* era entendida inicialmente no âmbito fiscal-administrativo e judicial como sendo necessidade para responsabilização dos sócios/administradores das sociedades empresárias. Inicialmente o entendimento tanto doutrinário como jurisprudencial era no sentido de se responsabilizar objetivamente todo sócio/administrador de acordo com o art. 135 do Código Tributário Nacional, não havendo a necessidade do enquadramento dos sócios/administradores em dolo ou culpa em relação ao mesmo artigo do CTN.

Assim era o entendimento de Leon Frejda Szklarowsky (1978, p. 93):

“A responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional é objetiva, como também o é a inscrita na Lei nº 6024, de 1974, independentemente da apuração do dolo ou da culpa, para a responsabilização dos administradores ou como acentuam alguns autores, há a verdadeira responsabilidade com culpa presumida ou in re ipsa.”

Para a doutrina majoritária na época não havia a necessidade de se perquirir a intenção do sócio/administrador na origem do fato gerador da obrigação fiscal, bastava o simples fato do descumprimento da obrigação fiscal.

Szklarowsky (1978, p. 93) preceituava:

“O descumprimento aos preceitos tributários ou não, ou o não recolhimento de tributos, como, ainda, a liquidação da sociedade, sem atender à responsabilidade pelo passivo, ou fazendo desaparecer o patrimônio da sociedade, caracterizam, realmente, a infração legal tipificadora da situação prevista quer no Código Tributário, quer na legislação comentada, com suporte nos ensinamentos da doutrina e na jurisprudência.”

Esse posicionamento encontrou suporte no Brasil até meados da década de 2010, tanto na doutrina como na jurisprudência.

Na doutrina encontramos posicionamento que admite a responsabilidade objetiva do sócio/administrador no processo administrativo fiscal, quando sem o devido processo administrativo o sócio/administrador é incluído na Certidão de Dívida Ativa – CDA.

Este posicionamento é defendido por Monisa Carla Bertacco dos Santos (2007, p. 273):

“... não existe cerceamento de defesa do sócio/administrador pelo fato de ser redirecionada a cobrança e futura execução fiscal para este, pois por meio dos embargos do executado (meio de defesa do executado na execução fiscal no âmbito judicial), o mesmo poderá se defender. O que ocorre é um privilégio ao Fisco, que já consta da previsão de exigibilidade da CDA.”

Na jurisprudência pode-se encontrar posicionamento acompanhando o da autora acima citada, com o agravante da inclusão dos sócios/administradores na CDA muitas vezes sem o devido processo administrativo com o único intuito da inversão do ônus *probandi*, vejamos:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS INDICADOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

1. (...)

2. (...)

3. Não se pode, diante da presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa, inverter o ônus probatório para a exclusão dos sócios da execução fiscal.

4. Possuindo a CDA presunção *juris tantum* de liquidez e certeza, seria gravame incabível a exigência de que o Fisco fizesse prova das hipótese previstas no art. 135 do CTN.

5. Recurso especial improvido.

(REsp 839.877/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2006, DJ 25/08/2006, p. 335)

Com o mesmo entendimento:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. OFENSA AOS ARTS. 124 E 135 DO CTN. VERIFICADA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO QUOTISTA. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CABIMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 543-C, DO CPC. RESOLUÇÃO STJ 8/2008. ARTIGO 557, DO CPC. APLICAÇÃO.

1. A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, na jurisprudência do E. STJ, funda-se na regra 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. 2. Todavia, em recente julgado, a Primeira Seção desta Corte Superior, concluiu, no julgamento do ERESP n.º 702.232/RS, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN: 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; b) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80. 3. "A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.'" Precedente: REsp. 1.104.900/ES, Primeira Seção, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJU 01.04.09 4. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008). 5. In casu, consta da CDA o nome dos representantes legais da empresa como co-responsáveis pela dívida tributária (fls. 23/24), motivo pelo qual, independente da demonstração da ocorrência de que os sócios agiram com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, cabe o redirecionamento da execução. 6. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no AgRg no REsp 881.911/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/04/2009, DJe 06/05/2009)

E ainda sobre o assunto:

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO CUJO NOME CONSTA DA CDA - HIPÓTESE QUE SE DIFERE DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO - OCORRÊNCIA EM TESE DO CRIME PREVISTO NO ART. 168-A do CP - INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. A CDA é documento que goza da presunção de certeza e liquidez de todos os seus elementos: sujeitos, objeto devido, e quantitativo. Não pode o Judiciário limitar o alcance dessa presunção.

2. Omissis

3. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135do CTN.

4. Omissis

Recurso especial conhecido em parte e não provido (REsp. 1010399/PR, Ministra ELIANA CALMON, DJ-e de 12/8/2008)

Como bem demonstrado nas colações acima referidas do STJ, o objetivo principal do Fisco com a inclusão dos sócios/administradores na CDA é a inversão do ônus da prova, que é transferido do Fisco para os sócios/administradores, em relação à prova de que não agiram com ferimento aos requisitos do art. 135 do CTN.

Ora, permitir o redirecionamento da execução fiscal, alegando que o responsável tributário poderá se defender através dos embargos, já é por si só uma afronta aos princípios constitucionais, ainda mais quando levado em conta os ônus a serem suportados pelo responsável em decorrência processo judicial, como a constrição patrimonial, impossibilidade de obtenção de certidões negativas de tributos e inscrição no Cadin.

Diante de tal procedimento, necessário se faz o comentário elucidativo de PAULSEN (2010, p. 984):

“A verificação administrativa da responsabilidade é exigência que decorre não apenas do dispositivo constitucional que assegura o contraditório e a ampla defesa, como dos dispositivos que regulam o processo administrativo fiscal, a inscrição de débito em dívida ativa e sua certificação. A praxe administrativa, contudo, não considera tais garantias e exigências legais, havendo inclusive decisões dos Conselhos de Contribuintes negando a aplicação da Lei do Processo Administrativo Fiscal para discussão da responsabilidade, o que nos parece de todo equivocado.”

Como bem explicitado, Leandro Paulsen afirma que infelizmente é corriqueiro a inclusão dos sócios/administradores na Certidão de Dívida Ativa sem proporcionar a estes a defesa no âmbito administrativo fiscal e para

corroborar esse entendimento traz entendimento do Conselho de Contribuintes neste sentido, senão vejamos:

“LEGITIMIDADE RECURSAL. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. O responsável tributário não tem legitimidade para interpor recurso voluntário para discussão da legitimidade do lançamento tributário, conforme interpretação sistemática dos dispositivos do Decreto n. 70.235/72. O rito processual estabelecido por referido decreto é dirigido apenas ao contribuinte em sentido estrito, sujeito passivo da obrigação tributária supostamente infringida, restando resguardado ao pretense responsável o direito de defender-se das alegações fiscais pelo rito procedimental definido na Lei n. 9.784, de 29.01.1999.” (1º CC, 3ª C, Processo nº:11880.001076/2003-87, Recurso nº:144.068, Acórdão nº: 103-22.859, jan/07)

No mesmo sentido, Maria Rita Ferragut (2005, p. 127), esclarece que:

“... condutas que, num momento pré-jurídico, afastam a responsabilidade das sociedades realizadoras do fato jurídico tributário e, num momento jurídico, imputa-a apenas aos responsáveis: atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Todos esses fatos ilícitos, praticados com dolo pelo administrador, devem provocar o nascimento de um outro fato que, por sua vez, provoca o nascimento de relações jurídicas tributárias.”

Depreende-se das colocações acima citadas que somente é disponibilizada a defesa ao contribuinte, só que, com a desconsideração da personalidade jurídica, quem será cobrado é o responsável, e este tem o seu direito do contraditório suprimido na esfera administrativa, podendo defender-se basicamente no judiciário.

Na jurisprudência do STJ a ausência do contraditório e ampla defesa no processo administrativo fiscal é assim entendido:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA DE SERVIÇO METROLÓGICO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. NOTIFICAÇÃO IRREGULAR. AUSÊNCIA DE PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. DESRESPEITO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL, À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO.
- A regularidade do lançamento tributário é uma garantia do contribuinte e constitui condição de eficácia do ato praticado pela administração, figurando, em verdade, como pressuposto para a exigibilidade do crédito.

- Notificação que não traz prazo para impugnação mostra-se irregular e viola o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, acarretando a nulidade do lançamento do crédito tributário.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1222716/RS, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 30/05/2012)

E ainda no mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO - NOTIFICAÇÃO - NECESSIDADE - TRIBUTADO SUJEITO A LANÇAMENTO DE OFÍCIO - NULIDADE DA EXECUÇÃO FISCAL.

1. A ampla defesa e o contraditório, corolários do devido processo legal, postulados com sede constitucional, são de observância obrigatória tanto no que pertine aos "acusados em geral" quanto aos "litigantes", seja em processo judicial, seja em procedimento administrativo.

2. Insere-se nas garantias da ampla defesa e do contraditório a notificação do contribuinte do ato de lançamento que a ele respeita. A sua ausência implica a nulidade do lançamento e da Execução Fiscal nele fundada.

3. A Certidão de Dívida Ativa goza de presunção juris tantum de liquidez e certeza, admitindo prova em contrário. Malferimento das regras do processo administrativo fiscal.

4. Recurso Especial improvido.

(REsp 478.853/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/06/2003, DJ 23/06/2003, p. 259)

Como visto acima, é nulo o processo administrativo fiscal que não obedece às garantias da ampla defesa e do contraditório, impossibilitando que o acusado possa se manifestar ainda na esfera administrativa.

Portanto, para haver a responsabilidade do administrador é necessário primeiro um processo administrativo fiscal, depois, a caracterização do dolo neste mesmo processo administrativo fiscal, sem o qual, é impossível o redirecionamento da cobrança da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio/administrador.

Ocorre que o que se vem observando atualmente é que nos processos administrativos fiscais o Fisco não vem observando a estrita legalidade, tem reiteradamente colocado o nome dos sócios/administradores

na CDA sem o devido processo legal na esfera administrativa e com isso vem provocando grandes dificuldades aos sócios/administradores. Oportuniza a prova de que não agiram infringindo os requisitos do art. 135 do CTN somente no judiciário.

Nesse sentido Hugo de Brito Machado (2010, p.169) assinala que:

“De todos esses dispositivos legais se conclui que a regra é a de que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado não respondem pessoalmente pelos tributos devidos por tais pessoas jurídicas. E a exceção é a de que existirá tal responsabilidade em se tratando de créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.”

Como se pode notar a doutrina majoritária é no sentido de não se responsabilizar os administradores sem a devida apuração de dolo nos requisitos do artigo 135 do CTN.

A partir desta conclusão da doutrina majoritária, outra afirmação deve ser questionada, a de infração à lei pela falta de pagamento de tributos.

Maria Rita Ferragut (2005, p. 130/131) afirma o seguinte:

“O princípio da estrita legalidade não autoriza a interpretação do Fisco, e de parte da jurisprudência e da doutrina, de que os sócios devam ser acionados para responder pela dívida fiscal sempre que houver inadimplência por parte da pessoa jurídica.
(...)

... a infração deve ser identificada em momento anterior ao inadimplemento da obrigação, pois refere-se às circunstâncias relacionadas à prática do evento descrito no fato jurídico, e não à satisfação do crédito.

Essa diferença é primordial, e afasta por completo a responsabilidade pessoal do administrador quando a sociedade estiver inadimplente e as demais condições previstas no artigo 135 do CTN não tiverem sido preenchidas.”

Como se pode notar, o simples inadimplemento no pagamento de tributos não é causa suficiente para a desconsideração da personalidade jurídica das empresas e o redirecionamento da cobrança e futura execução fiscal aos sócios/administradores.

Para corroborar com o atual posicionamento da doutrina, a jurisprudência reafirma tal entendimento, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - ANISTIA - DECRETO ESTADUAL 44.970/2000 - ART. 180, I E II DO CTN.

1. O STJ firmou entendimento de que o não-recolhimento do tributo por si só não constitui infração à lei.

2. Se o contribuinte preenche os requisitos da norma que concedeu anistia fiscal, não é lícito impedir o gozo do benefício em face do art. 180, I e II do CTN, presumindo-se ter havido dolo pelo não-recolhimento do tributo, sem procedimento administrativo com obediência ao contraditório e ao devido processo legal.

3. Recurso especial provido.

(REsp 448.193/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2004, DJ 11/10/2004, p. 264)

Neste mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1101728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009)

Como se pode notar, atualmente já está pacificada na doutrina e na jurisprudência que, para haver a desconsideração da personalidade jurídica de uma empresa e o redirecionamento da cobrança aos sócios/administradores na esfera administrativa bem como o redirecionamento da execução fiscal na esfera judicial é imprescindível que os mesmos tenham agido com infração aos requisitos do artigo

135 do CTN, quais sejam , excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Após reiteradas decisões neste sentido foi editada súmula que dirimiu qualquer dúvida sobre o assunto, súmula esta transcrita abaixo:

“Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

Contudo, a discussão continua longe de se findar, outro problema que estamos enfrentando nos tribunais é o que Kiyoshi Harada em artigo para o site *jus navigandi* escreveu:

“Em outras palavras, art. 135, III do CTN vem sendo aplicado sem a culpa subjetiva e de forma retroativa, para abranger tributos do passado, que nada têm a ver com a conduta dos sócios. A infração de lei praticada pelo sócio após o surgimento da obrigação tributária pela ocorrência do fato gerador não faz dele devedor do tributo. Do contrário, todo tributo reconhecido e regularmente escriturado, mas não recolhido tempestivamente, infringindo da legislação que dispõe sobre o prazo de recolhimento seria de responsabilidade do sócio. E a Súmula 430 do STJ repele essa interpretação, porque o *inadimplemento da obrigação tributária não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.*”

Kiyoshi Harada salienta o dever institucional da administração pública em observar os ditames da lei, assim também o judiciário quando ambos não buscam a aplicação literal da lei. Para corroborar com este pensamento colaciona-se jurisprudência do STJ neste sentido, ou seja, da necessidade de se observar a conduta dos sócios e a contemporaneidade do fato gerador, senão vejamos:

EXECUÇÃO FISCAL - SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - PENHORA DE BENS DE PATRIMONIO DE SOCIO QUE NÃO EXERCEU FUNÇÃO DE DIREÇÃO - DECRETO-LEI N. 3.708/19, ART.16 E CTN, ART. 135, III - DIVERGENCIA JURISPRUDENCIAL.
É IMPOSSIVEL A PENHORA DOS BENS DE SOCIO QUE JAMAIS EXERCEU A GERENCIA, A DIRETORIA OU MESMO REPRESENTASSE A EMPRESA EXECUTADA.
HA DE SER UTILIZADA A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURIDICA, PREVALECENDO O PRINCIPIO DA RESPONSABILIDADE SUBJETIVA, E NÃO A SIMPLES PRESUNÇÃO.
RECURSO CONHECIDO, MAS DESPROVIDO.
(REsp 8.711/RS, Rel. MIN. PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/10/1992, DJ 17/12/1992, p. 24233)

O que se pode identificar após inúmeras pesquisas bibliográficas e jurisprudenciais é que a única forma de desconsideração da personalidade jurídica e conseqüentemente o redirecionamento da cobrança/execução, ocorre quando acontece a dissolução irregular da sociedade, mesmo assim não há unanimidade na doutrina.

Nesse sentido, se faz necessário comentário elucidativo de Leandro Paulsen (2010, p. 974):

“Durante muito tempo, a dissolução irregular foi apontada de modo uníssono como a hipótese mais característica da responsabilização dos sócios com fundamento no art. 135, III, do CTN. O STJ tem precedentes reafirmando que a dissolução irregular configura a responsabilidade e no sentido de que inverte o ônus da prova. Mas a hipótese de dissolução irregular, a rigor, não se enquadra na previsão constante do art. 135 do CTN. Isso porque não é fato gerador de tributo algum; da dissolução, propriamente, não decorre obrigação tributária nova. A dissolução irregular é, via de regra, posterior aos fatos geradores que implicaram o surgimento dos créditos exigidos na execução fiscal. A questão, pois, é se seria possível buscar no patrimônio dos sócios recursos para a satisfação da dívida da sociedade quando a empresa não tem bens e já não mais está em funcionamento. O CTN não estabelece solidariedade pelas dívidas sociais neste caso e a LC 123/06 estabelece a responsabilidade solidária do sócio apenas para a situação de microempresa e empresa de pequeno porte baixada sem o pagamento dos tributos devidos. Razoável seria que os sócios respondessem pela dissipação dos bens em detrimento dos credores. Para tanto, contudo, seria necessária a demonstração de qual o patrimônio declarado da sociedade, o desvio de bens, enfim, atos que efetivamente demonstrassem dissolução irregular em detrimento do Fisco enquanto credor. A dissolução irregular faz, isto sim, com que se presuma a confusão de patrimônios, com locupletamento dos sócios, dando ensejo à invocação do Código Civil de 2002: “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 obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

A jurisprudência dominante é uníssona no que diz respeito ao redirecionamento da execução fiscal quando há prova indiciária da dissolução irregular da pessoa jurídica, ensejando a defesa daqueles cuja execução foi

redirecionada, por via dos embargos à execução fiscal, conforme enunciado abaixo transcrito do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE NEGOU PROVIMENTO A AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. CONSTATAÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA EXECUTADA. SÚMULA N. 7 DO STJ. REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS, PESSOAS JURÍDICAS. POSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ. SÚMULA N. 83 DO STJ.

1. O ponto nodal da questão em debate não é natureza jurídica dos sócios nem se as pessoas jurídicas podem praticar, ou não, condutas com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, mas, sim, o fato de que, constatada a dissolução irregular da sociedade empresária, onde não se perquire sobre a conduta dos sócios, há hipótese de redirecionamento da execução fiscal aos sócios, oportunidade em que, mediante embargos do devedor, poderão arguir a matéria de defesa que entenderem de direito. A alegação de que pessoa jurídica não pode ser considerada responsável tributária, por ausência de vontade, é matéria que condiz com o mérito de eventuais embargos do devedor, e não impedem o redirecionamento da execução fiscal ante a constatação de dissolução irregular da sociedade empresária.

2. A presença dos nomes dos sócios na Certidão de Dívida Ativa, que, como consabido, goza de presunção de liquidez e certeza, conduz ao entendimento de que compete aos sócios provar a ausência de responsabilidade quanto à inadimplência tributária da sociedade executada.

3. Isso posto, só a prova de que a sociedade executada não foi extinta irregularmente seria capaz de impedir o redirecionamento da execução fiscal às recorrentes, questão que não mais pode ser analisada em sede de recurso especial, à luz da Súmula 7 do STJ.

4. Diante da pacífica jurisprudência do STJ, no sentido da possibilidade do redirecionamento da execução fiscal aos sócios quando constatada a dissolução irregular da sociedade empresária executada, aplica-se o entendimento sedimentado na Súmula n. 83 do STJ, no sentido de que *não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida ...* (STJ, 1ª T., AgRg no Ag 1067704/SP, BENEDITO GONÇALVES, jun/09)

Existe também jurisprudência no sentido de que não é hipótese de utilização do Art. 135 do CTN no caso de dissolução irregular de pessoa jurídica, conforme afirma Leandro Paulsen acima citado e jurisprudência do Tribunal Regional da 4ª Região transcrita abaixo:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL -
RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS -
GERENTES/ADMINISTRADORES - DISSOLUÇÃO
IRREGULAR NÃO EVIDENCIADA.

1. A responsabilidade pessoal dos dirigentes de pessoas jurídicas, prevista no art. 135 do CTN, não é objetiva, exigindo a configuração de alguma das hipóteses fáticas ali descritas.

2. A dissolução irregular da pessoa jurídica vem sendo admitida, pela jurisprudência, como fundamento da responsabilidade pessoal do sócio-gerente que a administrava quando de sua extinção de fato, mas não tem suporte no art. 135 do CTN, que só cuida da responsabilidade por obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos", não abrangendo, portanto, ações ou omissões posteriores ao nascimento da obrigação tributária.

3. [...]

(TRF4, 2ª T., AI 2006.04.00.018167-7/RS, Des. Fed. Antônio Albino Ramos de Oliveira, nov/06)

Excerto do voto condutor: "... embora essa responsabilidade, embasada na dissolução irregular da pessoa jurídica, venha sendo fundada no art. 135 do CTN, a verdade é que nele não se enquadra, pois ali apenas se cuida da responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou seja, o ato praticado pelo administrador deve ser a origem do crédito. A dissolução irregular da pessoa jurídica não dá origem, por evidente, aos créditos tributários que lhe são anteriores. E o art. 135 do CTN não cuida da responsabilidade pessoal dos administradores por fatos posteriores ao surgimento da obrigação tributária."

Corroborando com o entendimento da 2ª T. do TRF4, Carlos Valder do Nascimento (2011, mai/jun) enfatiza que:

... a presunção de dissolução irregular da sociedade sempre invocada para justificar o redirecionamento da execução fiscal não resiste à menor análise. Não se trata de matéria tributária, nem tampouco processual, portanto sua equação deve ser buscada no direito privado com o qual aquela disciplina mantém relações amígdas. A despeito disso, tal categoria privatística não é referida pela regra constante do art. 135, III, do CTN que trata da responsabilidade pessoal. Agindo de modo contrário, o que se pretende fazer é incidir na espécie, de modo abusivo, a teoria da desconsideração da personalidade, isto é a denominada *disregard doctrine*, que, com a mesma, não guarda correspondência, [...] Não consta em qualquer compêndio de direito tributário que a dissolução irregular da sociedade possa servir de mensuração para qualquer tributo. Caracteriza, apenas, uma situação fática, sem qualquer repercussão, tanto quanto a ausência de patrimônio possível

de ofertar garantia ao pretense crédito tributário. Então, é um disparate erigi-la ao patamar de fato imponible... A substituição do titular da obrigação tributária exige que o sócio-gerente atue de forma ilícita, com *animus* de fraudar o Fisco, não opera por simples inadimplência da pessoa jurídica, tampouco pela dissolução da sociedade, matéria que foge ao âmbito do Direito Tributário.

Como é de se notar, os excertos trazidos ao trabalho retratam a realidade de alguns julgados de segunda instância dos nossos tribunais, contudo, a jurisprudência é majoritariamente a favor do redirecionamento da execução fiscal no caso de dissolução irregular conforme inúmeras jurisprudências, desde os Tribunais de segunda instância até nos Tribunais superiores. A presunção que fundamenta o redirecionamento da execução fiscal para os sócios está firmada na dissolução irregular da pessoa jurídica, invertendo o ônus da prova, cabendo aos sócios em sede de embargos provarem o não cabimento do redirecionamento.

Para demonstrar a afirmação traz-se excerto recente do Superior Tribunal de Justiça, vejamos:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. PARCELAMENTO. CONFISSÃO DA DÍVIDA. CAUSA INTERRUPTIVA DA PRESCRIÇÃO. ART. 174, PARÁGRAFO ÚNICO, IV, DO CTN. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. EXISTÊNCIA DE INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. SÚMULA 435 DO STJ.

1. A alegação genérica de violação do art. 535 do Código de Processo Civil, sem explicitar os pontos em que teria sido omissa o acórdão recorrido, atrai a aplicação do disposto na Súmula 284/STF.

2. A confissão da dívida, por meio do parcelamento, interrompe a prescrição, nos termos do art. 174, IV, do Código Tributário Nacional, ainda que o parcelamento não tenha sido efetivado.

Precedente: REsp 1.162.026/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 17.8.2010, DJe 26.8.2010.

3. O redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração da lei ou do estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

4. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal sem comunicar aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Incidência da Súmula 435 do STJ.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 100.046/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2012, DJe 21/03/2012)

A responsabilização objetiva dos sócios a qual se sustenta apenas na dissolução irregular da empresa sem o respectivo patrimônio para saldar suas dívidas tributárias não é de todo uníssona, com precedentes contrários nos Tribunais de 2ª instância com a justificativa de haver a necessidade de se provar que os sócios agiram sob as condições do art. 135 do CTN.

Nesse diapasão encontramos excerto do voto condutor do Desembargador Federal Wellington Mendes de Almeida quando do julgamento em outubro de 2002, pela 1ª Turma do TRF4, da Apelação Civil 2002.04.01.035584-1/SC que em apertada síntese afirma que os mesmos princípios que afastam a responsabilidade objetiva do sócio ou administrador no que tange ao art. 135 do CTN, norteiam também a responsabilização dos sócios em caso de dissolução irregular da sociedade, ou mesmo da falência, pois estas hipóteses a *priori* não configuram atuação dolosa ou culposa, não se podendo erigir exigência de ordem formal como fator de responsabilização objetiva, sob pena de privilegiar-se a forma em detrimento da realidade.

Em outro excerto do TRF4, agora da 2ª Turma, na Apelação Civil 2001.04.01.059238-0/SC, o Desembargador Federal João Surreaux Chagas, em dezembro de 2002 afirma que a mera dissolução irregular da sociedade não caracteriza a infração à lei suficiente para ensejar a responsabilização dos sócios pelos débitos tributários da empresa devedora.

Sobre o assunto, Fábio Canazaro (2007, p. 23) assim preleciona:

“A dissolução irregular que reclama a responsabilização direta do administrador, por ofensa à lei, é aquela na qual restar por totalmente comprovada a ocorrência fática do pressuposto subjetivo associada diretamente ao nascimento da obrigação. O simples fato de a sociedade não possuir bens para arcar com o seu passivo tributário, ainda que nesse caso tenha ela fechado suas portas, não se configura dissolução ou encerramento irregular, que possa ser definido como hipótese

de infração à lei nos termos do art. 135 do CTN. Essa modalidade de responsabilização, em face de sua carga sancionatória, não pode ser presumida, ou seja, irá sempre depender da comprovação prévia do ilícito – de que os dirigentes, agindo com dolo, dilapidaram o patrimônio da sociedade, resultando tal conduta em determinada obrigação tributária.”

Corroborando com entendimento de Fábio Canazaro, traz-se jurisprudência afirmando a necessidade de comprovação dos requisitos para o redirecionamento da execução, senão vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA O SÓCIO. INFRAÇÃO AO ART. 135 DO CTN NÃO COMPROVADA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. FALTA DE PRESSUPOSTOS. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA: RESP. 1.101.728/SP, REL. MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI (DJe 23.03.2009). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO BASTANTE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. CERTIFICAÇÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA DE QUE A EMPRESA NÃO FUNCIONA NO LOCAL INDICADO NOS REGISTROS FISCAIS QUE, À MINGUA DE OUTROS ELEMENTOS INDICIÁRIOS, É INSUFICIENTE PARA O PRONTO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA OS GESTORES. INADMISSIBILIDADE DA INVERSÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ.

AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DE GOIÁS DESPROVIDO.

1. A Súmula 435 do STJ diz que se presume dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente; todavia, a inteligência que se deve ter desse enunciado é de que a não localização da empresa no endereço fiscal é indício de sua dissolução irregular, mas, por si só e independente de qualquer outro elemento, é insuficiente para o pronto redirecionamento da execução fiscal, que depende de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como da comprovação do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio.

2. Como a declaração de dissolução irregular importa no reconhecimento de uma infração, é inadmissível essa conclusão sem prévio procedimento de sua apuração. A prova do ato infracional compete a quem alega a sua ocorrência, no caso, ao credor (Fazenda Pública) que requer o redirecionamento. A inversão do ônus probandi só deve ser feita nos casos em que a lei a admite expressamente e, ainda assim, em hipóteses excepcionais.

3. Esta Corte Superior por ocasião do julgamento do REsp.1.101.728/SP, representativo de controvérsia, da relatoria do Ministro TEORI ZAVASCKI (DJe 23.03.2009), firmou o entendimento de que o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente da empresa somente é cabível quando comprovado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da sociedade. Na hipótese, rever o entendimento perfilhado pelo acórdão recorrido esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.

4. Agravo Regimental do Estado de Goiás desprovido.

(AgRg no AREsp 16.808/GO, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 28/02/2013)

Devido a estas e outras interpretações equivocadas se faz necessário uma adequação dos tribunais à literalidade da lei, conforme explicita Harada em seu artigo citado, deixando de lado interpretações equivocadas sobre o significado da lei quando na verdade o que se deve buscar é a essência da lei.

CONCLUSÃO

Estamos vivendo dentro de uma democracia em que o Estado adotou a política do bem estar social. Essa política exige muito do Estado, pois para executá-la necessita de recursos. Estes recursos advêm basicamente dos tributos cobrados pelo Estado, e é partindo deste pressuposto que se estabeleceu o problema da presente monografia. Em que medida o redirecionamento da cobrança no processo administrativo fiscal aos sócios/administradores sem a observação dos requisitos do artigo 135 do CTN fere o devido processo legal, contraditório e a ampla defesa?

Após pesquisa em jurisprudência dos TRFs, Superior Tribunal de Justiça e do STF verificamos que é condição para a efetivação da CDA que a responsabilidade dos sócios seja apurada no devido processo administrativo o que muitas vezes não acontece. Coloca-se o nome dos sócios diretamente na CDA sem a devida apuração no processo administrativo fiscal e estes que consigam provar somente na via judicial que não agiram sob os requisitos do art. 135 do CTN. Desse modo temos um longo caminho na persecução de uma justiça equânime na qual os dois lados (Fisco e contribuinte) estejam no mesmo patamar, de modo a distribuir a justiça como deve ser distribuída, sem favorecimentos, nem presunções sem o devido processo legal inclusive na esfera administrativa, evitando muitas vezes que a lide chegue desnecessariamente na esfera do judiciário para resolver o que poderia ter sido resolvido ainda administrativamente.

O elemento que pode ser indicado como resposta ao problema apresentado é a inversão do ônus da prova quando o Fisco redireciona a cobrança da pessoa jurídica para a pessoa física dos sócios/administradores. Ao emitir a Certidão da Dívida Ativa (CDA) incluindo o nome dos sócios/administradores o Fisco transfere para os mesmos a incumbência de provar que não agiram infringindo os requisitos da lei. Porém, isso só será possível na esfera do judiciário, pois no processo administrativo fiscal muitas vezes nem sequer é oportunizada a defesa.

O judiciário não pode fechar os olhos à prática corriqueira do Fisco de incluir o nome do sócio/administrador na CDA no âmbito do processo administrativo fiscal sem possibilitar ainda nesta fase que o contribuinte possa se defender de tal abuso. Porque protelar uma solução para a esfera do judiciário sendo que na esfera administrativa poder-se-ia tê-la?

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BOHLER, Marco André. Desconsideração da personalidade jurídica por ato administrativo. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1134, 9 ago. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/8773>>. Acesso em: 29 maio 2013.

CANAZARO, Fábio. *A Responsabilidade Tributária dos Sócios e dos Dirigentes em Relação ao passivo Tributário da Sociedade Cooperativa*, n. 145 outubro; Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 19, ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DIDIER Jr., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento*. 6 ed., rev. e atua. Salvador: Juspodivm, 2006.

FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, 1 ed., São Paulo: Noeses, 2005.

GASPARINI, Diogenes et al. *Leituras Complementares de Direito Administrativo*. Salvador: Juspodivm, 2008.
_____. *Direito Administrativo*. 13 ed., rev. e atua. São Paulo: Saraiva, 2008.

HARADA, Kiyoshi. Dissolução irregular de sociedade e redirecionamento da execução fiscal. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 17, n. 3430, 21 nov. 2012 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/23063>>. Acesso em: 18 dez. 2012.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*. 6, ed. rev. e atua. São Paulo: Dialética, 1999.
_____. *Curso de Direito Administrativo*. 3 ed., rev. e atua. São Paulo: Saraiva, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 31 ed. rev. atua. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos do direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 14 ed., rev. e atua. São Paulo: Malheiros, 2002.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Responsabilidade Tributária: redirecionamento da execução fiscal em razão da inadimplência ou dissolução da sociedade – impossibilidade jurídica*, n. 39 mai/jun, Belo Horizonte; Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, 2011

PAULSEN, Leandro, *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*, 12 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010.

SANTOS, Monisa Carla Bertacco dos. *A desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal vista pelos Tribunais*, Revista de Processo - ano 32 – n. 145 – março/2007, São Paulo: Revista dos Tribunais – 2007.

SILVA, De Plácido e, *Vocabulário Jurídico*, 19 ed., Rio de Janeiro: Forense – 2002.

SKLAROWSKY, Leon Frejda. *Responsabilidade Tributária: dos administradores de empresas, execução fiscal contra o responsável tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

SOARES., Marcela Capachi Nogueira. *A Teoria da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito das penalizações administrativas*. Disponível em: <www.juspodivm.com.br>. Acesso em: 25 de maio de 2013.

THEODORO Jr., Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. 40 ed., rev. e atua. V. I. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

TOURINHO, Rita et al. *Discricionariiedade Administrativa*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005.