

REVISTA DE DIREITO MERCANTIL INDUSTRIAL, ECONÔMICO E FINANCEIRO

Nova Série - Ano XXXV • n. 101 • janeiro-março de 1996

Fundadores

1.ª Fase: WALDEMAR FERREIRA

Fase Atual: PROF. PHILOMENO J. DA COSTA (†)
PROF. FÁBIO KONDER COMPARATO

Supervisor Geral: PROF. WALDÍRIO BULGARELLI

Comitê de Redação: MAURO RODRIGUES PENTEADO, HAROLDO D. VERÇOSA,
JOSÉ ALEXANDRE TAVARES GUERREIRO, ANTONIO MARTIN

430,22
D

Instituto Mackenzie
Biblioteca George Alexander
Direito

REVISTA DE DIREITO MERCANTIL INDUSTRIAL, ECONÔMICO E FINANCEIRO

Publicação do
Instituto Brasileiro de Direito Comercial Comparado
e Biblioteca Tullio Ascarelli
e do Instituto de Direito Econômico e Financeiro,
respectivamente anexos aos
Departamentos de Direito Comercial e de
Direito Econômico e Financeiro da
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Edição da
Editora Revista dos Tribunais Ltda.

REVISTA DE DIREITO MERCANTIL INDUSTRIAL, ECONÔMICO E FINANCEIRO

Nova Série - Ano XXXV • n. 101 • janeiro-março de 1996

© Edição e distribuição

EDITORA REVISTA DOS TRIBUNAIS LTDA.

LIVRARIA TRIBUTARIA
Rua Cel. Xavier de Toledo, 210
7o. Andar - Conj. 74 - CEP 01048-000
Fone/Fax: 214-3716

3120.3761

Diretor de Produção: ENYL XAVIER DE MENDONÇA

MARKETING E COMERCIALIZAÇÃO

Diretor: ROBERTO GALVANE

Gerente de Marketing: MELISSA TREVIZAN CHBANE

Gerente de Administração de Vendas: KUNJI TANAKA

CENTRO DE ATENDIMENTO AO CONSUMIDOR: Tel. 0800-11-2433

Diagramação eletrônica: Eurotexto Informática Ltda. - ME. Av. Sete de Setembro, 1000, CEP 18245-000 - Campina do Monte Alegre - São Paulo, SP, Brasil. — *Impressão:* EDITORA PARMA LTDA., Av. Antonio Bardella, 280 — CEP 07220-020 - Guarulhos, SP, Brasil.

Impresso no Brasil

Instituto Mackenzie
Biblioteca George Alexander
Direito

AVISO AOS LEITORES

Havendo dirigido a Revista ininterruptamente desde o primeiro número de sua nova série, em 1971, deixo agora as funções de Diretor Executivo, esclarecendo que não participei da redação do nº 100 (outubro-dezembro/1995).

Fábio Konder Comparato

SUMÁRIO

DOCTRINA

Distribuição secundária no Brasil e no exterior de ações pertencentes à administração pública — LUIZ GASTÃO PAES DE BARROS LEÃES	9
A teoria dos grupos de sociedades e a competência do juízo arbitral — ARNOLDO WALD	21
A debênture como instrumento de aplicação e captação de recursos — DURVAL JOSÉ SOLEDADE SANTOS	27
Emissão de debêntures — NELSON EIZIRIK	37
Os débitos tributários das empresas. Responsabilidade de diretores, sócios-gerentes e controladores — JOÃO LUIZ COELHO DA ROCHA	49
As hipóteses de recesso na Lei das Sociedades Anônimas — RENATA BRANDÃO MORITZ	56
As instituições financeiras e a taxa de juros — PEDRO FREDERICO CALDAS	76

ATUALIDADES

Inquérito administrativo CVM e recurso de ofício — LUIZ ALFREDO PAULIN	97
Notas sobre a desconsideração da personalidade jurídica: a experiência portuguesa — LUIZ ANTONIO SOARES HENTZ	109
Representação comercial e distribuição comercial — Importância dos traços distintos — JOÃO LUIZ COELHO DA ROCHA	114
Criação e desenvolvimento de uma sociedade de capital — Investimento: as lições do modelo francês — FRANÇOISE MONOD	119

JURISPRUDÊNCIA

As cooperativas e o direito dos cooperados retirantes ao valor atualizado de suas quotas-partes — JORGE EDUARDO PRADA LEVY	122
--	-----

NOTICIÁRIO DO INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO COMERCIAL COMPARADO E BIBLIOTECA TULLIO ASCARELLI	133
---	-----

ÍNDICE ALFABÉTICO REMISSIVO	135
-----------------------------------	-----

CURRICULUM DOS COLABORADORES DESTE NÚMERO

ARNOLDO WALD

Advogado em São Paulo e Paris; Professor Catedrático de Direito Civil da UERJ; Presidente do grupo brasileiro da Association Henri Capitant; Ex-Presidente da Comissão de Valores Mobiliários — CVM; Ex-Membro do Conselho Monetário Nacional.

DURVAL JOSÉ SOLEDADE SANTOS

Advogado; Consultor Jurídico e Superintendente de Operações da BNDES Participações S.A. — BNDESPAR.

FRANÇOISE MONOD

Master of Laws da Universidade de Harvard e advogada em Paris (associada de Sokolow, Dunaud, Mercadier & Carreras).

JOÃO LUIZ COELHO DA ROCHA

Advogado no Rio de Janeiro.

JORGE EDUARDO PRADA LEVY

Advogado em São Paulo.

LUIZ ALFREDO PAULIN

Procurador da Fazenda Nacional junto ao Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional; Doutor em Direito Internacional pela Universidade de São Paulo.

LUIZ ANTONIO SOARES HENTZ

Mestre e Doutor em Direito; Professor de Direito Comercial da UNESP; Juiz de Direito da 9.ª Vara Cível de Ribeirão Preto.

LUIZ GASTÃO PAES DE BARROS LEÃES

Professor de Direito Comercial da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

NELSON EIZIRIK

Advogado no Rio de Janeiro. Ex-Diretor da Comissão de Valores Mobiliários — CVM.

PEDRO FREDERICO CALDAS

Advogado em São Paulo.

RENATA BRANDÃO MORITZ

Advogada no Rio de Janeiro.

DOCTRINA

OS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DAS EMPRESAS. RESPONSABILIDADE DE DIRETORES, SÓCIOS-GERENTES E CONTROLADORES

JOÃO LUIZ COELHO DA ROCHA

A obrigação tributária, quaisquer que sejam suas peculiaridades, se subsume, no que lhe é essencial, no modelo típico do vínculo obrigacional, que vem do Direito Civil.

Assim, ali convivem, como elementos essenciais, tais como decodificados pelos estudiosos como Antunes Varela ("Direito das obrigações", Forense, 1.^a ed., p. 57), a relação jurídica, o sujeito ativo (credor), o sujeito passivo (devedor) e a prestação.

Existe, pois, na estrutura da obrigação tributária, uma relação jurídica, derivada da lei, de sujeição de cada contribuinte (sujeito passivo) perante o Fisco (sujeito ativo) demandando o pagamento do tributo (prestação).

Em relação às pessoas jurídicas, e à vista do princípio essencial que norteia a existência no campo do Direito desses entes abstratos, o que se segue obviamente é que cada uma delas, por si só, responde pelo cumprimento de suas obrigações tributárias, a menos que se cuide de sociedade de responsabilidade ilimitada, hipótese em que seus sócios ficam, por conceito, envolvidos subsidiariamente pelos débitos, quaisquer débitos, da empresa, tributários, comerciais, previdenciários, trabalhistas etc.

É assim que, diante dos princípios basilares que informam a limitação de responsabilidades dos acionistas na sociedade anônima (e o limite aqui é o valor de integralização de suas ações) ou dos quotistas nas sociedades por

cotas (e o teto aqui é o valor total do capital, se não integralizado), se qualquer empresa, no exemplo desses dois tipos societários hoje maciçamente prevalentes na nossa ordem, encontra-se em estado de insolvência, acarretando o não-pagamento de seus débitos tributários, a seus sócios ou acionistas não se repassa, a princípio, a responsabilização por esses débitos em aberto.

E, no entanto, o próprio Código Tributário Nacional traz a disposição do seu art. 128, segundo o qual a lei pode atribuir a responsabilidade pelo débito tributário a uma terceira pessoa.

Naturalmente que, como se deduz dos princípios mais elementares de direito e ainda do trivial bom-senso, para que tal responsabilidade de uma certa pessoa, possa ser imputada a terceiro, tudo dependerá (a) de lei expressa, (b) de vinculação desse terceiro ao fato gerador do débito.

Pois que não teria cabimento algum, em qualquer ordem jurídica moderna, que se deferisse a alguém totalmente estranho aos fatos o dever de responder pelos ônus tributários de outra pessoa, nascidos da ocorrência daqueles fatos, como ensina, aliás, Carlos Rocha Guimarães, "in" "Rev. de Direito Tributário" n. 35, p. 94 ss.:

"Mas a lei evidentemente não pode atribuir o ônus de recolhimento do tributo a terceiro arbitrariamente".

É assim que o próprio CTN passa a especificar hipóteses dessa responsabili-

zação tributária extensiva, transbordante da pessoa originalmente devedora, agrupando-as ou como “responsabilidade dos sucessores” (arts. 129 a 133), ou como, mais simplesmente, “responsabilidade de terceiros” (arts. 134 e 135).

Ali se incluem as hipóteses de impostos sobre a propriedade, domínio útil ou a posse de bens imóveis, cujas respectivas obrigações tributárias são tipificadas como *propter rem*, aderentes ao bem, e assim extensivas aos sucessores na titularidade dominial sobre tais bens.

Essa mesma qualificação de *obligatio propter rem* é deferida no art. 131, I, àquelas pertinentes aos tributos sobre bens adquiridos ou remidos, extensivas pois aos adquirentes ou remitentes.

Já cuidando da sucessão pessoal, e não real, o CTN prevê (art. 131, II e III) a responsabilidade dos herdeiros, legatários, meeiros e do próprio espólio, aí sempre sob o limite do valor do espólio.

A sucessão empresarial também é contemplada, ou provendo o dever das empresas resultantes de fusão, incorporação, transformação — e mesmo cisão — de outra, pelos débitos tributários de suas antecessoras, ou determinando tal ônus à sociedade ou pessoa física que adquirir o fundo de comércio ou estabelecimento de outra, e continuar igual atividade, mesmo sob outra denominação (art. 133).

São até aqui hipóteses muito estritas, onde a vinculação do terceiro ao fato gerador daqueles débitos tributários decorre da sua aquisição por compra, por doação, ou até por sucessão hereditária, de determinados bens, de certas empresas, de certos aviamentos comerciais, que trazem assim, por expressa criação legal, embutidos em si, onerações fiscais flutuantes que naturalmente se limitam ao valor desses próprios bens ou direitos e dali não podem passar.

Já no art. 134 o código nomeia casos típicos de responsabilização subsidiária,

se o devedor principal se vir insolvente, como a dos pais pelos tributos devidos pelos filhos, o inventariante pelos do espólio, o síndico e o comissário pelas obrigações tributárias da massa falida ou do concordatário etc., terminando pela responsabilização dos sócios “no caso da liquidação de sociedade de pessoas”.

O que se vê aí são hipóteses diversas, já visivelmente desvinculadas de qualquer limitação quantitativa — ao contrário daquelas anteriores — pois que pais, tutores, inventariantes etc., respondem ilimitadamente pelos débitos de outros (filhos, tutelados), espólio, mas também hipóteses todas centradas em condições especialíssimas que demandam um vínculo todo particular entre os devedores originais e os devedores adventícios, vínculos que sinalizam para uma dependência ou um controle extremos, de uns perante outros.

O único caso, ali, distinto dessa peculiaridade, é o da responsabilização dos sócios (art. 134, VII) pelas dívidas da sociedade de pessoas, em caso de sua liquidação, mas esse é o campo das sociedades onde há, por conceito, ilimitação de responsabilidade dos sócios por qualquer espécie de dívidas da pessoa jurídica.

As sociedades de capitais, aquelas que modernamente prevalecem, onde seus sócios ou acionistas aparecem de modo abstrato e distante da pessoa jurídica, com esta não se confundindo, nem a termos de responsabilização subsidiária, estas só começam a encontrar alguma interferência das normas do CTN no dispositivo do art. 135, III, onde a seus diretores, gerentes ou representantes, se aplica a responsabilização pessoal pelos débitos tributários decorrentes de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Queremos afastar desde logo entendimentos como os de Carlos Rocha Guimarães (“Rev. Dir. Trib.”, n. 35, p.

94) pretendendo que também o art. 134, III, do CTN se aplicaria igualmente aos diretores de empresa, por serem eles administradores de bens de terceiros.

Essa concepção peca por afrontar desde o início o próprio conceito da pessoa jurídica e de seus diretores, pois estes não são em rigor jurídico, como administradores, terceiros em relação a ela, *mas são os seus próprios órgãos exteriorizadores de sua vontade*, os “presentantes” do ente abstrato, societário, como queria Pontes de Miranda.

Assim, o art. 134, III, se destina e objetiva aos gestores comuns de bens de terceiros, pelas vias contratuais de uso, donde sua responsabilização objetiva, independente de culpa, pelos tributos imputáveis a esses representados.

O absurdo seria, com desvio de apropriação técnico-jurídica, extrapolar esse preceito aos diretores de sociedades, deferindo-lhes responsabilização, sem culpa, sem desvio de poder, sem infração legal, pelos ônus tributários da empresa.

Definitivamente, pois, é apenas no art. 135, III, que o CTN concede trato à responsabilidade dos diretores de sociedades, e aí se demanda para tal as condições necessárias referidas no *caput* do artigo.

A esse respeito, a principal questão se circunscreve à efetiva determinação do que representa a infração legal, uma das condições que a lei estabeleceu para que surja a responsabilidade do diretor, gerente ou representante.

Sim, porque mais fácil será se delimitar onde há a prática de atos com excesso de poderes, ou afronta aos estatutos ou ao contrato social, pelos termos necessariamente definidores desses atos societários, onde se fixa até onde os representantes das pessoas jurídicas podem agir.

Mas, “atos praticados” com “infração de lei”, já é um conceito delimitador um tanto difuso, que precisa ser entendido,

pois, para sua real compreensão, dentro do contexto axiológico daquela norma, ou seja, qual o padrão de comportamento do diretor, gerente ou representante que a lei quis categorizar como gravemente ofensivo à ordem tributária, de um modo tal que se desconsiderasse a pessoa jurídica e se o atingisse pessoalmente.

A imediata pergunta que decorre dessa normatividade é se o não-pagamento, a falta de recolhimento dos tributos devidos, a inadimplência da sociedade na satisfação de suas obrigações de pagamento de tributos configura uma “infração legal”, de modo a acarretar a responsabilização dos diretores ou gerentes ou representantes.

É por isso que falamos acima na vagueza da expressão “infração legal”, pois que, em extremo rigor, não pagar um débito fiscal na data devida, é um descumprimento, e pois uma infração, à lei que assim determina. Mas, não pagar uma obrigação comercial qualquer no seu vencimento também é uma ofensa à lei, em sentido lato, com todo ato não cumpridor de ditames legais ou obrigacionais é infrator da lei, até do princípio genérico que determina cumprimento das obrigações.

É então que vemos como contemplado nessa norma matriz do art. 135, do CTN o princípio de que, a infração à lei que configure um “ato ilícito” estrito senso, esta sim qualifica e proporciona a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes.

Pois de outra forma teríamos desaparecida a natureza das sociedades de responsabilidade limitada, e a distinção arcaica, clássica, entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas que a compõem e a dirigem, pois que o simples não-pagamento de débitos, tributários e outros da sociedade, configura um deslize comercial, mas não propriamente um ilícito, e suas seqüelas ficam, pois, limitadas à própria pessoa jurídica.

Assim entende Hugo de Brito Machado ("Curso de Direito Tributário", 10.^a ed., p. 110/111), ou ainda, Elcio Reis *in* Revista de Direito Tributário", n. 7/8, p. 269 ss.

"A possível responsabilidade dos sócios-gerentes e diretores pelo não-cumprimento de dispositivos de leis, que importem em débito da sociedade para com o poder público não resulta nem se confunde com a impossibilidade da sociedade pagar devido à sua insolvência, mas é necessário demonstrar e convencer que o sócio contribuiu pessoal e dolosamente para a violação da lei em prejuízo de terceiro".

O Dr. Alberto Nogueira, Procurador da Fazenda Nacional, em artigo publicado na Rev. de Dir. Adm. n. 4, p. 77, ensina sobre a responsabilidade dos administradores, prevista no art. 135, III, do CTN que ele tipifica como "responsabilidade subsidiária especial":

"Na configuração dessas circunstâncias fáticas, tornar-se-ia indispensável a presença do elemento subjetivo, pois a simples falta de recolhimento do tributo, quando não dolosa, por si só, não deve ser entendida como infração à lei".

Já observamos alguma vacilação jurisprudencial a respeito, mas cremos que de tempos para cá firmou-se a tendência de restringir essa responsabilização a hipóteses de ilícitos tributários, tais como fraudes ou sonegação.

Veja-se os acórdãos abaixo:

"É de jurisprudência pacífica do STF que não responde o sócio pelas obrigações de natureza fiscal da sociedade por cotas de responsabilidade limitada sem a prova de que tenha ele praticado ou participado de ato prejudicial à Fazenda Pública, com infração de lei ou do contrato social, o que não se presume pela simples dissolução da entidade; impõe-se, nesse caso, a prova idônea daqueles pressupostos" (TJMG, Ac. un. da 3.^a C., em 8.10.81, Ap. 55.583, ADV n. 3.443). Confirmaram-se, sobre o tema,

os julgados estampados na ADV/81, n. 14, 189, 310, 1.041, 1.042, 1.275, 1.380, 1.381, 1.497, 1.498 e 2.222 a 2.448.

"Os bens particulares do sócio, ainda que gerente, não respondem pelas obrigações da sociedade se não foi feita a prova de que ele interveio culposamente para a prática do ilícito tributário." (TJRJ, Ac. un. da 2.^a C. Cív., reg. em 1.7.81, Ap. 12.925, ADV n. 4.475).

"Os bens particulares dos sócios da sociedade por cotas de responsabilidade limitada ordinariamente não respondem pelas dívidas sociais, salvo se, em sendo eles gerentes, se houverem conduzido com excesso de poderes, com violação da lei, do contrato ou do estatuto; por isso, não se justifica também a penhora sobre tais bens" (TJMS, Ac. un. da T. Cív., em 10.5.82, AI 386/82, ADV n. 6.562).

"Sem prévia demonstração, em processo judicial ou administrativo, de que ocorreu ato irregular do sócio, não pode este ter seus bens penhorados em processo de execução contra a sociedade" (TJSP, Ac. da 12.^a C. Cív., em 31.8.82, AI 46.508-2, ADV n. 7.181).

Contudo, verifica-se que algumas decisões, como a do STF, pela sua 2.^a T., em 10.11.83, publicada na RTJ n. 106/878, sendo relator o Min. Francisco Rezek, proclamou que essa responsabilização dos diretores, gerentes ou representantes, pela própria previsão no CTN, já os coloca como réus na execução fiscal, à vista do art. 568, V, do CPC, cabendo a eles, no foro da execução, no ensejo dos embargos, discutir a "verificação de ocorrência inequívoca das circunstâncias de fato, aludidas no art. 135, *caput*, do CTN".

O que temos notado em decisões como essa, do STF, é que se admite a citação, o chamamento a juízo, dos diretores, gerentes e representantes, mesmo sem terem sido eles previamente figurados no procedimento administrativo e nem sequer constado da certidão

de dívida ativa, abrindo-se-lhes ensejo para provarem ausência de atos ilícitos somente no corpo dos embargos, o que de toda forma envolve uma inversão clara e insustentável do ônus da prova, por isso que não existe responsabilidade, nem culpa, presumida, nessas hipóteses acima, devendo o credor estatal, ele sim, fundamentar a prática de ato ilícito pelos responsabilizados.

Esse o ensinamento do Dr. Alberto Nogueira, Procurador da Fazenda (ob. cit., p. 77):

“A responsabilidade (subsidiária) especial do administrador, estando condicionada à incapacidade econômica ou a inidoneidade econômica ou financeira do principal obrigado, será ela apurada e determinada na via administrativa. Significa isso que a responsabilidade, embora determinada na via administrativa, possa vir a ser descaracterizada na via judicial, cabendo ao interessado o ônus da prova.

Em outras palavras, o responsável subsidiário especial deveria apontar as falhas e os vícios ocorridos no processo administrativo, com o objetivo de demonstrar a ausência dos pressupostos legais que sirvam de base para a exigência administrativa”.

Ou também Carlos da Rocha Guimarães (ob. cit., p. 94):

“O problema é saber se, numa ação iniciada contra o contribuinte (devedor), pode a certidão de dívida ser emendada ou substituída (art. 2.º, § 8.º, da Lei 6.830) para o fim de prosseguir contra o dirigente responsável pelo débito.

A nosso ver, essa emenda ou substituição, para efeito de inclusão do nome do dirigente como responsável pelo débito, só pode ser feita se o dirigente tiver sido intimado, como responsável, na fase administrativa.

Sem que essa providência tenha sido tomado, estar-se-ia, com a emenda ou substituição da certidão, eliminando uma

etapa no exercício do direito de defesa do dirigente”.

Sim, o art. 568, V, do CPC, define como sujeito passivo na execução, “o responsável tributário, assim definido na legislação própria”.

Tal será o caso dos pais, pelos tributos dos filhos menores, ou do inventariante pelos encargos tributários do espólio, como já vimos. Mas aí a lei tributária, o CTN, é simples e direta, concedendo-lhes *tout court*, tal responsabilização, sem outras demandas tipológicas. Ora, no caso dos diretores, gerentes ou representantes de sociedades ou associações fundações privadas, (e de igual modo, mandatários, prepostos e empregados, art. 135, II) *eles não são, em princípio, responsáveis* pelos débitos tributários das pessoas jurídicas a menos que tenham agido com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos.

Ficam um tanto estranhas essas decisões do STF:

“Não se exige a inscrição do nome do sócio-gerente, ou responsável, para que contra ele se exerça a ação fiscal. Mas só se admite a responsabilização dele ou do responsável se agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135 do CTN) (1.ª T., 22.10.93, RTJ 116/419).

“Incabível a penhora em bens dos sócios indistintamente, sem prova de sua responsabilidade solidária. O que tem admitido a jurisprudência do STF é a possibilidade da penhora em bens do sócio-gerente, independentemente de ter ele figurado na certidão de inscrição da dívida da sociedade, desde que haja alegação de que agiu com excesso de poderes ou infração de lei ou do contrato social (2.ª T., 6.9.83, RTJ 109/1.079).

Que a responsabilização do sócio-gerente, diretor ou responsável só exista se tiver ele agido com infração legal ou

estatutária ou com excesso de poderes é uma evidência clara, decorrente da expressão legal categórica.

Também o chamamento a juízo de qualquer sócio, como aqueles não dirigentes, é alguma coisa fora de propósito, por absoluta falta de prescrição legal e afronta evidente ao princípio que norteia a existência e a independência das pessoas jurídicas. Até aí, portanto, impecáveis as manifestações do STF.

Contudo, essa confessada admissão jurisprudencial de penhora dos bens do sócio-gerente mesmo sem ter ele figurado na inscrição da dívida da sociedade, pela simples “alegação de que agiu com excesso de poderes ou infração de lei ou do contrato social” se revela, *data venia*, como sensivelmente afrontosa aos bons princípios de direito, além de fugidia da tipificação legal do *caput* do art. 135, do CTN.

Pois que se não existe ali presunção de responsabilidade, expressa que teria que ser, a condição categórica inafastável, da responsabilização pessoal dos diretores, gerentes e representantes, é a de que tivessem agido de modo afrontoso à lei ou aos estatutos ou com excesso de poderes.

Para isso a autuação administrativa deve de se dirigir à sociedade e a seus diretores ou sócios-gerentes ou representantes, se os elementos iniciais de sua formação já sinalizam no sentido de atos de gestão eivados de tais vícios, para que ali, no corpo do procedimento administrativo tributário, se evidenciem ou não esses elementos condicionantes daquela responsabilização solidária.

Essa é parte da função própria do procedimento tributário administrativo.

“Assim, interessa à administração pública que essa obrigação seja cumprida nos termos da norma legal positiva, não sendo pró-fisco e nem pró-contribuinte. Para que tal ocorra, abre-se, no campo administrativo, a possibilidade de discussão da legalidade do lançamen-

to, dentro de normas de proceder a que se submete a própria administração”.

(Rubens Approbato Machado. “Processo Tributário Administrativo e Judicial”, “in” “Curso de Direito Tributário”, Edições CEJUP, 2.^a ed., p. 383).

Aliás, se de início tais registros de convicção de atos de gestão irregulares não forem aparentes, no curso do procedimento administrativo fiscal haverão de ser demonstrados, e tal é a função e o dever de ofício dos procuradores fazendários.

O que não é razoável, nem jurídico, nem compatível com aquela norma de responsabilização, é que, só pelo fato de ser diretor, sócio-gerente ou representante da pessoa jurídica, alguém seja sujeito passivo de uma execução, de uma constrição patrimonial, sem que qualquer evidência de algum daqueles atos ilícitos culposos, seja-lhe comprovadamente, mesmo em sede administrativa, imputada, mas tão-somente alegada *in abstracto*.

Algumas decisões, como o acórdão unânime da 2.^a T. do SF (BJA n. 93.143, 1.983) declaram que esse chamamento de tais pessoas a juízo, como réus, em execução, se daria “independentemente de processo *judicial* prévio para a verificação da ocorrência inequívoca das circunstâncias de fato aludidas no art. 135, *caput*, do CTN.”

Outros decisórios ressaltam a necessidade de prévia comprovação, de violação da lei ou do estatuto para que se proceda à penhora, mas se reportam a sócio não gerente:

“Os bens particulares dos sócios não respondem por dívida fiscal da sociedade, salvo quando o sócio pratica ato com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto (STF, 2.^a T., 6.9.83, RTJ 109/1.079).

Ora, sócio não gerente não é sequer de ser cogitado, até porque de regra, não possui ele poder algum de gestão, inadmissível em princípio qualquer causali-

dade dolosa entre ato seu e a elisão tributária.

Melhor decidiu o TJSP (acórdão da 12.^a C. Cível, 31.8.82, ADV n. 7.181).

“Sem prévia demonstração, em processo judicial ou administrativo, de que ocorreu ato irregular do sócio, não pode este ter seus bens penhorados em processo de execução contra a sociedade”.

Em igual sentido o TJMS (acórdão unânime do T. Cível em 10.5.82, ADV n. 6.562).

“Os bens particulares dos sócios das sociedades por cotas de responsabilidade limitada ordinariamente não respondem pelas dívidas sociais, salvo se, em sendo eles gerentes, se houverem conduzido com excesso de poderes, com violação da lei, do contrato ou do estatuto; por isso não se justifica também a penhora sobre tais bens”.

Em síntese, o credor tributário, credor estatal, a princípio corre o mesmo risco que qualquer um de nós, credor comum, corre em relação aos débitos comuns, quanto aos débitos que as empresas (débitos tributários) têm para com ele.

Se, e somente se os dirigentes, controladores ou representantes das empresas houverem agido de modo estritamente ilícito no trato da matéria em questão, afrontando a lei o contrato social ou estatuto — cometendo fraude ou sonegação fiscal em termos claros e estritos — serão eles igualmente responsáveis por tais débitos.

Para isso, ao autuar a sociedade, o credor tributário deve necessariamente estender a autuação a seus dirigentes, se sinais houver desde logo desses ilícitos, de modo a que no ensejo do procedimento administrativo — que afinal vai conceder poder de inscrição e título executivo ao crédito fiscal — essa responsabilização fique apurada.

Aí sim, a execução fiscal, processo judicial revestido de qualificações de eficácia e de força próprios à demanda compulsória das prestações tributárias, poderá ser dirigida contra a sociedade e contra esses terceiros envolvidos, pela gestão ilícita, na insatisfação dos débitos fiscais.