

A FALTA DE PAGAMENTO DE TRIBUTO E A “INADIMPLÊNCIA FRAUDULENTE”
NO NOVO RICMS DE SÃO PAULO

Diego Diniz Ribeiro

Advogado. Mestre em direito tributário pela Pontifícia Universidade Católica em São Paulo – PUC/SP. Professor dos cursos de pró-graduação em direito tributário promovidos pelo IBET, FMU e EPD.

Resumo

O Estado de São Paulo promoveu algumas alterações no RICMS e talvez a mais polêmicas delas seja a estampada no art. 20, §4º, item 1, da lei n.º 6.374/89. Segundo o novo dispositivo, será considerada fraudulenta a inadimplência do contribuinte do ICMS sempre que este possuir “disponibilidade financeira comprovada”, o que poderá implicar a suspensão ou cassação das atividades da empresa. Também configura a “*inadimplência fraudulenta*” caso o Estado demonstre existir a inexecução voluntária da obrigação e a comprovação de disponibilidade financeira não só do contribuinte, mas também dos seus sócios, bem de como suas empresas coligadas ou controladas. Essa nova disposição afronta o modelo jurisdicional de resolução de conflitos, além de se indispor com jurisprudência consagrada do STF, a qual veda cobrança coercitiva de tributos. Não obstante, tal dispositivo também conflita com o direito de ação, na medida em que mitiga tal garantia constitucional. Ademais, o termo “disponibilidade financeira comprovada” é extremamente amplo, o que traz enorme incerteza para os contribuintes. Por fim, o novo regramento institui indevidamente uma responsabilidade solidária para os sócios da empresa inadimplente, bem como das suas empresas coligadas e controladas.

Palavras chave:

ICMS – inadimplência fraudulenta - disponibilidade financeira comprovada – ofensa ao modelo jurisdicional – mitigação do direito de ação – indevida responsabilidade solidária dos sócios da empresa inadimplente e das suas empresas coligadas e controladas.

Summary

The São Paulo State promoted some changes in RICMS and one of the most controversial of

them is stamped in the art. 20, §4º, 1, of Law n.º 6.374/89. Under the new system must be considered a default by the fraudulent taxpayer of ICMS where this has "confirmed the availability of funds", which could lead to suspension or revocation of the company's activities. It also sets the "default fraudulent" if the state shows that there is a voluntary non-performance of the obligation and proof of financial wherewithal not only to the taxpayer, but also of its partners, as well as of its related companies or subsidiaries. This new provision confronts the court model of conflict resolution, and to alienate case-law of the Supreme Court, which prohibits coercive collection of taxes. However, this device also conflicts with the right of action, as it mitigates this constitutional guarantee. Moreover, the term "availability financial solvency" is extremely broad, which is a major uncertainty for taxpayers. Finally, the new standard up wrongly a liability to the shareholders of the company in default, and its affiliates and subsidiaries.

Keywords:

ICMS - default fraudulent - proven financial availability - the model court offense - mitigation of the right of action - improper liability of shareholders of the company in default and its affiliates and subsidiaries.

1. A inadimplência fraudulenta e o novo RICMS em São Paulo

Como já é de praxe em nosso país, ao “apagar as luzes” do ano que passou, o Estado de São Paulo publicou, no dia 22 (vinte e dois) de dezembro, a lei n.º 13.918/09, sob o pretexto de dispor acerca da comunicação eletrônica entre a sua Secretaria da Fazenda e os sujeitos passivos de tributos estaduais.

Não obstante, o legislador bandeirante aproveitou o ensejo para também promover alterações na lei n.º 6.374/89, que regulamenta o ICMS no Estado de São Paulo. Dentre as alterações promovidas, destaca-se o art. 11, inciso V, da lei n.º 13.918/09, que deu nova redação ao art. 20, §4º, item 1, da lei n.º 6.374/89 e que agora está vigente nos seguintes termos:

“Art. 20 - A eficácia da inscrição poderá ser cassada ou suspensa a qualquer momento nas seguintes situações:

(...)

§4º - Para o efeito do inciso IV, considera-se inadimplência fraudulenta a falta de recolhimento de:

1 - débito tributário vencido, quando o contribuinte detém disponibilidade financeira comprovada, ainda que por coligadas, controladas ou seus sócios; (...).”

Segundo o aludido dispositivo, para fins de cassação ou suspensão de inscrição estadual, será considerada “inadimplência fraudulenta” sempre que o contribuinte do ICMS deixar de pagar tal tributo e desde que ele tenha disponibilidade financeira para tanto.

Ademais, a nova regra também prescreve que nessa hipótese haverá uma responsabilidade solidária dos sócios da empresa inadimplente, bem como de suas coligadas e controladas.

Conforme se observará a seguir, essa nova disposição é absolutamente inconstitucional.

2. Jurisdição x autotutela

É natural da vida em sociedade a existência de conflitos, na medida em que as diferentes pessoas que a compõem apresentam pretensões diversas e muitas vezes contrapostas.

Não obstante, os conflitos surgidos evocam uma solução, sob pena de se eternizarem e, conseqüentemente, criarem um caos social. Para tanto, são conhecidos três diferentes tipos de composição de conflitos, sendo eles: *a)* autotutela ou autodefesa; *b)* autocomposição; e *c)* jurisdição.

No regime da autotutela, as partes envolvidas na contenda resolvem, por si só, seus conflitos. Não há a figura de um julgador equidistante das partes. A pretensão do mais forte se sobrepõe à do mais fraco.

Já na autocomposição um dos litigantes dispõe da sua pretensão, o que pode se manifestar das seguintes formas: “*a) desistência* (renúncia à pretensão); *b) submissão* (renúncia à resistência oferecida à pretensão); *c) transação* (concessões recíprocas)”¹.

Por fim, no modelo jurisdicional, compete ao Estado compor conflitos de interesses, atuando de forma equidistante e imparcial. A sua vontade (Estado-juiz) se sobrepõe às vontades das partes de forma cogente.

¹ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo, DINAMARCO, Cândido Rangel, GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria geral do processo*. 14ª. Ed. São Paulo: Malheiros. 1998. p. 21 (grifos constantes no original).

Em outros termos, jurisdição é o “instrumento por meio do qual os órgãos jurisdicionais atuam para pacificar as pessoas conflitantes, eliminando os conflitos e fazendo cumprir o preceito jurídico pertinente a cada caso que lhes é apresentado em busca de solução”².

O sistema jurídico brasileiro adotou a jurisdição como forma de composição de conflitos, ficando esse encargo sob responsabilidade do Estado, por intermédio do seu Poder Judiciário. Por tratar-se de um “monopólio” estatal, a jurisdição não é um poder do Estado, mas sim um dever.

Tanto é dever que a Constituição Federal estabelece, como garantia fundamental do indivíduo, o direito de ação, o que, de forma transversa, origina o princípio da inafastabilidade da jurisdição. E nem poderia ser diferente, haja vista que na qualidade de detentor do monopólio da atividade jurisdicional, cumpre ao Estado-juiz conhecer e resolver todos os conflitos que cheguem ao seu alcance.

Como bem ressalta Paulo César Conrado, tais conclusões decorrem de uma lógica irrefutável, uma vez que “ao se impor a jurisdição como sistema de composição de conflitos, necessário que se garanta o acesso dos jurisdicionados aos órgãos responsáveis por aquela atividade”³.

Como reflexo dessa escolha de modelo para composição de litígios, o ordenamento jurídico exclui, ao menos em regra⁴, o emprego dos demais sistemas mencionados, até para que não haja uma mitigação da atividade jurisdicional e, conseqüentemente, uma supressão indevida do direito de ação.

Em desacordo, entretanto, com tais mandamentos, o art. 20, §4º, item 1, da lei n.º 6.374/89, atribui ao fisco paulista o poder de exercer a autotutela, haja vista que lhe autoriza a cassar ou suspender a inscrição estadual de um estabelecimento comercial pela sua simples inadimplência fiscal.

Em verdade, tal dispositivo traz um mecanismo velado de perseguição do crédito tributário, na medida em que, com o objetivo de exigi-lo, o Estado de São Paulo emprega um mecanismo de pressão, qual seja, a possibilidade de encerrar ou suspender as

² CINTRA, Antônio Carlos de Araújo, DINAMARCO, Cândido Rangel, GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria geral do processo*. 14ª. Ed. São Paulo: Malheiros. 1998. p. 23 (grifos constantes no original).

³ CONRADO, Paulo César. *Introdução à teoria geral do processo civil*. São Paulo: Max Limonad. p. 152.

⁴ Embora a regra seja o sistema jurisdicional, nosso ordenamento também prevê a possibilidade de autocomposição quando, v.g., admite a solução de conflitos por intermédio de câmaras arbitrais. Ainda de forma excepcional, o sistema jurídico nacional também permite autotutela. Isso ocorre, por exemplo, nas hipóteses de estado de necessidade e de legítima defesa.

atividades de um estabelecimento empresarial inadimplente.

Importante ressaltar que na presente hipótese não se fala em dolo, simulação ou outros mecanismos fraudulentos por parte do contribuinte; basta a sua inadimplência, acrescida da sua “disponibilidade financeira comprovada”, para que se configure a chamada “inadimplência fraudulenta”.

Percebe-se, claramente, que tal dispositivo afronta jurisprudência antiga do Supremo Tribunal Federal. Segundo o STF, é vedada a cobrança coercitiva de tributos. Nesse sentido, merece destaque a súmula n.º 70 do Pretório Excelso:

“Súmula n.º 70

É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.”

Também nesse diapasão são as súmulas n.ºs 323 e 547 do STF:

“Súmula n.º 323

É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”

“Súmula n.º 547

Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”

Na hipótese capitulada no novo art. 20, §4º, item 1, da lei n.º 6.374/89, atribui-se ao Estado de São Paulo a possibilidade de exigir tributo de forma coercitiva, o que se dá pela ameaça imposta ao “inadimplente fraudulento” de ter sua atividade empresarial suspensa ou até mesmo cessada.

Acontece que o Estado possui mecanismos próprios para a persecução do crédito tributário. Uma vez constituído, cabe ao ente tributante inscrevê-lo em dívida ativa e promover a competente ação exacional, cabendo a um terceiro equidistante das partes (Poder Judiciário) presidir o processo correlato e, se for o caso, promover as medidas necessárias para a satisfação da pretensão fiscal.

Assim, o ente tributante não pode exercer arbitrariamente suas próprias razões, empregando seu poder para exigir com suas “próprias mãos” um pretense crédito

tributário, sob pena de haver uma burla ao modelo jurisdicional eleito pela *Magna Lex*.

Em outros termos, o ente tributante não pode se valer do seu poder [aqui retratado pela (a) sua competência para emanar normas de caráter cogente e (b) para autorizar ou vedar atividades empresariais, em desdobramento ao exercício do seu poder de polícia], para intimidar e pressionar o contribuinte inadimplente a quitar uma suposta dívida de ordem tributária.

Não obstante, a sistemática imposta pelo art. 20, §4º, item 1, da lei n.º 6.374/89, também visa impedir que o contribuinte exerça seu direito de ação, conforme se analisará de forma mais detida no tópico a seguir.

3. Direito de ação

Como já antecipado, além de confrontar indevidamente com o modelo constitucionalmente eleito de solução de conflitos (jurisdição), a novel disposição legal também mitiga, de forma absolutamente indevida, o direito de ação.

Antes de se chegar a tal conclusão, convém aqui tecer algumas considerações acerca desse direito, previsto na Constituição Federal em seu art. 5º, inciso XXXV⁵, e alçado ao *status* de garantia fundamental do indivíduo, nos termos do art. 60, §4º, inciso IV, da Lei das Leis⁶.

Segundo Nelson Nery Júnior, a garantia em questão é “um direito cívico e abstrato, vale dizer, é um direito subjetivo à sentença ‘tout court’, seja essa de acolhimento ou de rejeição da pretensão, desde que preenchidas as condições da ação”⁷.

Assim, “o acesso à justiça pode, portanto, ser encarado como requisito fundamental – o mais básico dos direitos humanos – em um sistema jurídico moderno e igualitário que pretenda **garantir**, e não apenas proclamar os direitos de todos”⁸.

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

(...);

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

(...).”

⁶ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...);

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

(...)

IV - os direitos e garantias individuais”.

⁷ NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 91.

⁸ CAPELLETTI, Mauro, GARTH, Bryant. *Acesso à Justiça*. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1988, p. 12 (grifo

Por se tratar de uma garantia constitucional de tamanha grandeza, o intérprete e o aplicador do direito deve, ao analisar e aplicar a norma que prevê o direito de ação, fazê-lo de modo a extrair sua máxima efetividade, isso porque “a uma norma fundamental tem de ser atribuído o sentido que mais eficácia lhe dê.”⁹

Portanto, ao se interpretar o dispositivo que prevê o direito de ação, cumpre ao intérprete extrair do texto um sentido que **maior eficácia lhe dê**, razão pela qual admitir como válido o que está prescrito no art. 20, §4º, item 1, da lei n.º 6.374/89 implica indevida restrição ao direito de ação aqui tratado.

Isso porque o contribuinte inadimplente que tenha “*disponibilidade financeira comprovada*” ver-se-á obrigado a quitar seu débito, ainda que o entenda indevido, sob pena ter sua atividade suspensa ou até mesmo encerrada.

Nesta situação, talvez a única alternativa do contribuinte seja a de manejar alguma medida que implique a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional. Só nessa hipótese estaria o contribuinte ileso dos efeitos nefastos da sua “inadimplência fraudulenta”.

Imaginemos, todavia, a seguinte situação: um determinado contribuinte, com “**disponibilidade financeira comprovada**”, é autuado pelo fisco paulista para pagar ICMS supostamente incidente sobre serviços de telecomunicações que, no caso hipotético, decorreria da locação de aparelhos de telefonia móvel (celulares).

Imaginemos ainda que tal contribuinte não apresente defesa administrativa, preferindo discutir o lançamento efetuado por meio de ação anulatória. Assim, com base em precedentes do STF, alega inexistir serviço nessa hipótese, na medida em que a operação jurídica em questão consistiria em uma obrigação de dar (contrato de locação), não se amolando, por conseguinte, no conceito de serviço, o qual contempla obrigações de fazer.

Ajuizada a ação e na hipótese do contribuinte não ter sucesso na obtenção de uma tutela antecipada ou liminar, nem realizar depósito judicial, ele correrá o risco de, mesmo diante de uma autuação juridicamente duvidosa, ter sua atividade cassada ou suspensão, sendo praticamente compelido a pagar o débito e desistir da ação judicial.

Tal exemplo demonstra, de forma clara, que o novel item 1 do §4º do art. 20 da lei n.º 6.374/89 mitiga, de forma absolutamente indevida, a garantia constitucional do direito de ação.

nosso).

⁹ MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 3ª. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1996. p. 260.

Seria essa, portanto, mais uma injuridicidade do dispositivo legal ora analisado.

04. *A imprecisão do conceito de “disponibilidade financeira comprovada”*

Outro ponto interessante da nova regra em análise diz respeito à enorme vagueza e imprecisão do conteúdo semântico do termo “disponibilidade financeira comprovada”.

O art. 20, §4º, item 1, da lei n.º 6.374/89 não traz qualquer disposição no sentido de esclarecer o conteúdo semântico do aludido termo, nem mesmo quais seriam os meios utilizáveis pelo fisco paulista no sentido de comprovar a nominada “inadimplência fraudulenta”.

Apesar de não haver qualquer prescrição esclarecendo o tema, a “inadimplência fraudulenta” aqui tratada se assemelha, ao que parece, ao conceito de inexecução voluntária.

Segundo Maria Helena Diniz, “ter-se-á **inadimplemento** da obrigação quando faltar a prestação devida, isto é, quando o devedor não a cumprir, voluntária ou involuntariamente. Se o descumprimento da obrigação resultar de fato imputável ao devedor, haverá **inexecução voluntária**, pois o obrigado deixa de cumprir a prestação devida sem a dirimente o caso fortuito ou força maior”¹⁰.

Nesta senda, apenas na hipótese de haver caso fortuito ou força maior poder-se-ia afastar o adjetivo da fraude da inadimplência do contribuinte paulista. Todas as demais hipóteses de inadimplência, por sua vez, seriam fraudulentas.

No presente caso seria muito difícil aventar a existência de caso fortuito ou força maior para desnaturar a fraude da inadimplência tributária aqui tratada. Isso porque, para que restem configuradas tais causas de inadimplemento, é necessário o advento de dois requisitos, sendo eles: “a) o **objetivo**, que se configura na inevitabilidade do acontecimento, sendo impossível evitá-lo ou impedi-lo(...); e b) o **subjetivo**, que é a ausência de culpa na produção do evento”¹¹.

Na hipótese aqui tratada, ao condicionar a inadimplência fraudulenta à

¹⁰ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro – vol. 2.* 23ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 378-379 (grifos da autora).

¹¹ *Op. cit.* p. 366.

“disponibilidade financeira comprovada”, a novel disposição da lei n.º 6.374/89 acabou por afastar o requisito objetivo alhures mencionado, eis que o fato aqui tratado (inadimplência) passa a ser evitável.

Isso não significa dizer que o citado prescritivo não apresenta vícios. Como defendido linhas acima, o fato da chamada “inadimplência fraudulenta” implicar a suspensão ou encerramento das atividades empresariais ofende o modelo jurisdicional de composição de conflitos, bem como à garantia fundamental que prevê o direito de ação.

Não obstante, outro ponto a se cogitar é saber quais seriam as provas a serem realizadas pelo fisco paulista e necessárias para configurar a “inadimplência fraudulenta”, em especial no que tange à demonstração da “disponibilidade financeira comprovada”.

Se uma determinada empresa possuir caixa suficiente apenas para saldar débitos oriundos da sua folha de empregados e fornecedores, mas não para quitar sua dívida tributária com o fisco, teria ele “disponibilidade financeira comprovada” para configurar a “inadimplência fraudulenta”? E na hipótese desse contribuinte preterir o débito de ICMS para saldar dívidas de PIS e COFINS, haveria incidência do art. 20, §4º, item 1, da lei n.º 6.374/89?

Independentemente das respostas a serem dadas para tais questões, insta sublinhar que a prova quanto à “disponibilidade financeira comprovada” para justificar a “inadimplência fraudulenta” caberá obrigatoriamente ao fisco, na qualidade de acusador.

Não é possível, portanto, inverter o ônus da prova e imputar ao contribuinte o dever de comprovar que, à época da inadimplência, não tinha ele disponibilidade financeira para quitar sua dívida tributária. Isso porque a “prova compete a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado”¹². Aqui, o interesse em demonstrar a disponibilidade financeira do contribuinte é do fisco paulista, pois só assim ele conseguirá configurar a inadimplência fraudulenta e, conseqüentemente, cassar ou suspender as atividades empresariais do devedor.

Assim, “é insustentável o lançamento ou **ato de aplicação de penalidade** que não tenha suporte em provas suficientes da ocorrência do evento”¹³. Nesta senda, também encontramos respaldo na doutrina de Luiz Fernando Mussolini Júnior:

“Quem alega um fato deve prová-lo, o que, no caso do Direito Tributário, não é diferente. É curial que se o agente administrativo acusa a ocorrência

¹² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 225.

¹³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no processo administrativo fiscal, in Curso de especialização em direito tributário – estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 563 (g.n.).

de um fato jurídico tributário, que implicará numa relação jurídica tributária, que terá, necessariamente, uma pessoa na condição de sujeito passivo e de devedora do tributo, faz-se inexorável que aquele prove a imputação que dirige a este, isto é, a de que materializou-se o fato jurídico tributário e de que o liame obrigacional deve ser instalado perante aquele certo sujeito, segundo a lei aplicável”¹⁴.

A incumbência do contribuinte é de contraprova, i.e., na hipótese do fisco trazer elementos para demonstrar sua disponibilidade financeira, caberá ao inadimplente o ônus de colacionar provas em sentido contrário. A primeira prova a ser realizada, portanto, é do fisco, na qualidade de acusador e interessado em demonstrar a inadimplência fraudulenta do contribuinte.

05. Da responsabilidade solidária instituída

Se não bastassem as injuridicidades aqui tratadas para a pessoa do contribuinte inadimplente, mister se faz destacar que o art. 20, §4º, item 1, da lei n.º 6.374/89 também cria, de forma indevida, uma responsabilidade solidária para os sócios da empresa devedora, bem como para as suas empresas coligadas e controladas.

O prescritivo citado estabelece que também configura a “*inadimplência fraudulenta*” caso o Estado demonstre existir a inexecução voluntária da obrigação e a comprovação de disponibilidade financeira não só do contribuinte, mas também dos seus sócios, bem de como suas empresas coligadas ou controladas.

Parte do pressuposto, portanto, que tanto os sócios da empresa inadimplente, quanto estabelecimentos coligados ou controlados responderiam, solidariamente, pelo passivo tributário. Acontece que a responsabilidade aqui criada está em descompasso com o que dispõe o sistema jurídico nacional.

O primeiro dispositivo confrontado é a regra extraída do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional¹⁵. Aludida regra dispõe que os sócios de uma determinada pessoa jurídica só respondem pelos seus débitos desde que exerça atos e gestão e que tais atos

¹⁴ JÚNIOR MUSSOLINI, Luiz Fernando. Extinção da obrigação tributária: processo administrativo e judicial, in *Curso de especialização em direito tributário – estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 4417-418.

¹⁵ “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

sejam praticados com excesso de poderes ou em contrariedade à disposição legal ou societária.

No caso, o art. 20, §4º, item 1, da lei n.º 6.374/89, tenta burlar tais requisitos, na medida em que condiciona a responsabilidade dos sócios ao advento, tão-somente, da inadimplência voluntária, afastando, de forma indevida, os demais pressupostos estampados no art. 135 do *Codex* anteriormente mencionado.

Ademais, tenta também superar jurisprudência consagrada do Superior Tribunal de Justiça, a qual não admite a responsabilidade de sócios de pessoas jurídicas em caso de mera inadimplência fiscal¹⁶.

Importante também ressaltar que não há que se falar em incidência do art. 124, inciso II, do CTN¹⁷ para fundamentar a novel disposição da lei paulista, ou seja, não se pode afirmar que, por meio de lei, poderia o ente tributante instituir uma responsabilidade solidária para o caso em comento.

A responsabilidade passível de instituição por lei está sujeita aos limites impostos pelo próprio CTN, no caso pelo que prescreve o art. 135 do citado Código, até porque, em matéria de responsabilidade, apenas lei complementar pode tratar do assunto, nos termos do art. 146, inciso III, alínea *b*, da Carta Republicana¹⁸.

¹⁶ Nesse sentido destaca-se a seguinte decisão do STJ:

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CARÁTER PROTELATÓRIO. MULTA. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. MERA INADIMPLÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. É cabível a aplicação da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC, quando a parte opõe, mais de uma vez, Embargos de Declaração, sempre questionando a primeira decisão, que não incorreu nos vícios de obscuridade, contradição ou omissão.

2. É pacífica a orientação desta Corte no sentido de que o redirecionamento da Ação de Execução Fiscal não se justifica pela mera inadimplência do crédito tributário.

3. Agravo Regimental não provido.

(Processo: AgRg no REsp 1040576/ES; AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2008/0059194-2; Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN; Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA; Data do Julgamento: 16/09/2008; Data da Publicação/Fonte: DJe 19/12/2008; V.U.) (g.n.).

Também nesse sentido são os julgados proferidos nos seguintes processos: EDcl no AgRg no REsp 901835; REsp 930879/SC; AgRg no REsp 844890/RS; e AgRg no REsp 675255/SC.

¹⁷ “Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...);

II - as pessoas expressamente designadas por lei”.

¹⁸ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

(...);

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...);

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(...)”.

Justiça: Nesse sentido, destacam-se as seguintes decisões o Superior Tribunal de

“Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. ART. 545, DO CPC. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO QUOTISTA. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. DÉBITOS RELATIVOS À SEGURIDADE SOCIAL. LEI 8.620/93, ART. 13. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

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.

(...)

3. Não obstante, a Primeira Seção desta Corte, no julgamento do RESP nº 717.717/SP, da relatoria do e. Ministro José Delgado, julgado em 28.09.2005, assentou a inaplicabilidade do disposto na Lei n.º 8.620/93, nos seguintes termos:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE. PREVISÃO PELA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR (CF, ART. 146, 111, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS. 124, 11, E 135, 111. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052. VIOLAÇÃO AO ART. 535. INOCORRÊNCIA.

(...)

3. A solidariedade prevista no art. 124, 11, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.

(...)”.

7. Agravo Regimental desprovido¹⁹.

“Ementa

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE. PREVISÃO NA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR (CF, ART. 146, III, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS. 124, II, E 135, III. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052. MATÉRIA INSERTA NOS ARTS. 202, DO CTN, 2º, §5º, I E IV, E 3º DA LEI 6.830/80. AUSENTE DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. INCIDÊNCIA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO-DEMONSTRADA. SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESTA PARTE, NÃO-PROVIDO.

(...)

4. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

5. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

6. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.

(...)

9. Não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, interpretação literal e dissociada do contexto legal no qual se insere o direito em debate. Deve-se, ao revés, buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não

¹⁹ Processo: AgRg no REsp 946509/RS; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL; 2007/0094876-7; Relator: Ministro Luiz Fux; Órgão Julgador: 1ª. Turma; Data do Julgamento: 20/09/2007; Data da Publicação/Fonte: DJ 22/10/2007 p. 213; V.U (g.n.).

desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada (princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário.

10. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, não-provido”²⁰.

Tais julgados deixam claro que, havendo no CTN regramento específico para a responsabilidade de sócios em matéria tributária, não pode uma lei ordinária qualquer, sob o pretexto de estar instituindo uma “responsabilidade solidária”, afrontar os termos prescritos no citado *Codex*, sob pena e esvaziá-lo de conteúdo e sentido.

Mais do que isso, seria uma forma indevida de se admitir uma manobra para burlar o disposto no art. 146, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal, pois se estaria admitindo a criação de uma responsabilidade em matéria tributária veiculada por lei ordinária e não por lei complementar, em contrariedade com o que prescreve a Carta Magna.

06. Conclusões

(a) o art. 11, inciso V, da lei n.º 13.918/09, deu nova redação ao art. 20, §4º, item 1, da lei n.º 6.374/89, prescrevendo existir “inadimplência fraudulenta” na hipótese do contribuinte não pagar o ICMS por ele devido e restar demonstrado que ele tinha “disponibilidade financeira” para tanto;

(b) segundo o novel dispositivo também restará configurada a “inadimplência fraudulenta” caso reste positivado existir “disponibilidade financeira” ainda que por parte de empresas coligadas, controladas ou dos sócios do inadimplente;

(c) a Constituição Federal elegeu o sistema jurisdicional como modelo para solução de litígios. Por conseguinte, afastou, ao menos como regra, o emprego da autocomposição e da autotutela;

(d) o art. 20, §4º, item 1, da lei n.º 6.374/89 se contrapõe ao modelo jurisdicional de composição de conflitos, na medida em que autoriza ao Estado de São Paulo a suspender ou cassar as atividades do contribuinte considerado inadimplente fraudulento, independentemente de manifestação judicial, ou seja, pelo exercício de suas próprias razões;

²⁰ Processo: REsp 757065/SC; RECURSO ESPECIAL 2005/0093942-0; Relator Ministro José Delgado; Órgão Julgador: 1ª. Seção; Data do Julgamento: 28/09/2005; Data da Publicação/Fonte: DJ 01/02/2006 p. 424; Acórdão: Por maioria, vencido o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, o qual conheceu em parte o recurso especial e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator (g.n.).

(d.1) a nova regra também afronta jurisprudência consagrada do STF, na medida em que conflita com as súmulas n.ºs 70, 323 e 547 do Pretório Excelso, todas no sentido de vedar a cobrança coercitiva de tributos por parte do Estado;

(e) a nova norma também mitiga o direito de ação, garantido pela Constituição Federal no seu art. 5º, inciso XXXV, haja vista que compele aquele contribuinte tido como inadimplente fraudulento e cujo débito não estiver contemplado por uma causa de suspensão de exigibilidade a pagá-lo, sob pena de ter suas atividades empresariais suspensas ou encerradas.

Isso que dizer que, mesmo na hipótese do contribuinte entender que a dívida é indevida, ele se vê forçado a saldá-la para manter a consecução das suas atividades empresariais, dispondo, pois, do direito de discuti-la em juízo, o que mitiga, de forma clara, seu direito de ação;

(f) apesar da vagueza e imprecisão do termo “disponibilidade financeira comprovada”, acreditamos que o mesmo equivalha à ao conceito de inexecução voluntária da obrigação. Assim, apenas a existência de caso fortuito ou força maior seria suficiente para desnaturar a fraude da inadimplência tributária aqui tratada;

(f.1) No presente caso, entretanto, seria impossível demonstrar a existência de caso fortuito ou força maior que justificasse a inadimplência do contribuinte, haja vista que a demonstração da disponibilidade financeira do inadimplente afastaria um dos requisitos indispensáveis para a incidência de uma dessas excludentes de responsabilidade, qual seja, a inevitabilidade do acontecimento;

(f.2) o ônus, ou melhor, o dever de provar a disponibilidade financeira do contribuinte inadimplente compete sempre ao fisco, na qualidade de acusador. Ao contribuinte cabe apenas o ônus de, diante da prova apresentada pelo Estado, realizar contraprova;

(g) o art. 20, §4º, item 1, da lei n.º 6.374/89 também criou, de forma indevida, uma responsabilidade solidária para os sócios da empresa devedora, bem como para as suas empresas coligadas e controladas;

(g.1) a regra acima citada confronta o disposto no art. 135 do CTN, o qual prevê a possibilidade de se responsabilizar os sócios de uma empresa devedora do fisco apenas na hipótese de tais pessoas exercerem funções de gestão e desde que fique demonstrado seu intuito fraudulento, ou seja, a existência de uma conduta dolosa;

(g.2) Não se aplica ao caso o disposto no art. 124, inciso II, do CTN, i.e., não se pode afirmar que, por meio de lei, poderia o ente tributante instituir uma responsabilidade solidária para o caso em comento, haja vista que tal responsabilidade está sujeita aos limites impostos pelo próprio CTN, no caso pelo que prescreve o art. 135 do citado Código; e

(g.3) havendo regramento específico no CTN para a responsabilidade de sócios, não pode uma lei ordinária, sob o pretexto de estar instituindo uma “responsabilidade solidária”, afrontar os termos prescritos no citado “Codex”, sob pena de esvaziá-lo de conteúdo e sentido, bem como ainda para não contrariar indevidamente o disposto no art. 146, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal.