Valdiane Kess Soares dos Santos

A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:

UMA ANÁLISE SOBRE O ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Editora DIN.CE

VALDIANE KESS SOARES DOS SANTOS

A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA ANÁLISE SOBRE O ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

DIN.CE
Fortaleza-CE
2023

FICHA TÉCNICA:
Editor-chefe: Vanques de Melo
Diagramação: Vanques Emanoel
Capa: Vanderson Xavier
Produção Editorial: Editora DINCE
Revisão: Da Autora

CONSELHO EDITORIAL:
Dr. Felipe Lima Gomes (Mestre e doutor pela UFC)
Prof. e Ma. Karine Moreira Gomes Sales (Mestra pela UECE)
Francisco Odécio Sales (Mestre pela UECE)
Ma. Roberta Araújo Formighieri
Dr. Francisco Dirceu Barro
Prof. Raimundo Carneiro Leite
Eduardo Porto Soares
Alice Maria Pinto Soares
Prof. Valdeci Cunha

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)

SANTOS, Valdiane Kess Soares dos
A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA ANÁLISE SOBRE O ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL
Editora DINCE 2023. 111 p.

ISBN: 978-85-7872-633-1

1. Direito Tributário 2. Personalidade Jurídica 3. Desconsideração I. Título

Todos os direitos reservados. Nenhum excerto desta obra pode ser reproduzido ou transmitido, por quaisquer formas ou meios, ou arquivado em sistema ou banco de dados, sem a autorização de idealizadores; permitida a citação

NOTA DA EDITORA
As informações e opiniões apresentadas nesta obra são de inteira responsabilidade do(s) autor (es).
A DIN.CE se responsabiliza apenas pelos vícios do produto no que se refere à sua edição, considerando a impressão e apresentação. Vícios de atualização, opiniões, revisão, citações, referências ou textos compilados são de responsabilidade de seu(s) idealizador (es).

Impresso no Brasil
Impressão gráfica: **DIN.CE**
CENTRAL DE ATENDIMENTO:
Tel.: (85) 3231.6298 / 9.8632.4802 (WhatsApp)
Av. 2, 644, Itaperi / Parque Dois Irmãos – Fortaleza/CE

APRESENTAÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo abordar o tema da desconsideração da personalidade jurídica aplicada ao Direito Tributário Brasileiro, em uma análise do art. 135 do *Codex* Tributário. Por meio dessa teoria, busca-se responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, quando estes, através de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, fizerem surgir créditos correspondentes a tais práticas. Dentre os mecanismos utilizados pela lei para direcionar a execução fiscal ao diretor, sócio/gerente é o fenômeno da responsabilização tributária, mas especificamente sob a modalidade da substituição.

Através do instituto da desconsideração, ao invadir a esfera patrimonial do sócio/gerente, responsabilizando-o pessoalmente pelo crédito tributário, em detrimento da pessoa jurídica, o fisco busca inibir condutas ilícitas que visem a sonegar tributos. Nesse contexto insere-se a *disregard doctrine* como forma de inibir o mau administrador que se utiliza da sombra da pessoa jurídica para satisfazer seu interesse pessoal, lesando o Erário.

A Deus, à minha mãe, Verônica, aos meus irmãos, Viviany e Vagner, à minha tia Fátima e ao meu grande amor, Davidson, aos quais devo toda a gratidão pelo incentivo nesta jornada.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 11

1 CAPÍTULO: A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA 15

1. 1 Histórico e Conceito 15

1.2 A desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Positivo brasileiro 17

1.3 O conceito de Personalidade Jurídica 22

1.4 A aplicação da Teoria da Desconsideração na esfera trabalhista 24

1.5 A desconsideração no Código de Defesa do Consumidor 25

1.6 A desconsideração e os grupos, consórcios e sociedades conjugadas 26

1.7 A Teoria da Desconsideração e o Direito Comparado 29

1.8 A Teoria da Desconsideração nos Tribunais 34

2 CAPÍTULO:A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA 41

2.1 Conceito de Obrigação Tributária 41

2.2 Responsabilidade Tributária 44

2.3 Tipos de Responsabilidade Tributária 49
2.3.1 Responsabilidade Tributária por substituição ... 49
2.3.2 Responsabilidade Tributária por trasnferência . 54

3 CAPÍTULO: A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO 63
3.1 O art. 135 do CTN e a Responsabilidade Tributária por substituição 64
3.2 Requisitos da aplicação da “Disregard Doctrine” 64
3.3 A Responsabilidade Tributária dos sócios e administradores sob a ótica da jurisprudência 78
3.3.1 A jurisprudência no STF (antiga e atual). 78
3.3.2 A jurisprudência no STJ (antiga e atual) 80
3.4 A responsabilidade penal dos sócios e administradores 86
3.5 Do redirecionamento da Execução para os sócios-administradores e sua defesa 90
3.5.1 Do cabimento de Embargos e de Objeção de pré-executividade 102

CONSIDERAÇÕES FINAIS 105

REFERÊNCIAS 107

INTRODUÇÃO

A instituição de tributos é um poder-dever que possui tal abrangência que contra ele a pessoa (física ou jurídica) não pode opor seus direitos, constitucionalmente assegurados, à liberdade e à propriedade, os quais são Garantias e Direitos Fundamentais.

Tal constatação, que está estampada na Constituição Federal, tem feito surgir um clima de tensão nas relações jurídico-tributárias, o que frequentemente decorre da voracidade arrecadatória do Fisco, aliada à contínua diminuição da capacidade contributiva do sujeito passivo, quer pessoa física, quer pessoa jurídica.

Consequentemente, em não sendo pago o tributo, ou a penalidade objeto da obrigação tributária principal, ou mesmo da acessória, acaba o sujeito passivo por consumar uma infração tributária, a qual uma vez constatada pela autoridade fazendária, a quem se impõe a atividade administrativa vinculada e obrigatória de lançamento, será efetuada uma notificação fiscal de lançamento de débito *(accertamento)* de modo a fazer nascer o crédito tributário. Em outras palavras, torná-lo exigível.

A cobrança de referido crédito acaba por desaguar na via da execução fiscal. É nesse diapasão que tem

ganhado destaque a figura do sócio-gerente-administrador, uma vez que cada vez é mais comum à Fazenda Pública redirecionar a execução fiscal de modo a, dentro de critérios definidos, responsabilizar de modo pessoal aos sócios, pelo débito fiscal tributário.

Em determinadas situações, ao se prestigiar o princípio da autonomia da pessoa jurídica, o ilícito perpetrado pelo sócio permanece oculto, resguardado pela licitude da conduta da sociedade empresária. Somente se revela a irregularidade se o juiz, nessas situações (específico julgamento do caso), não respeitar esse princípio, desconsiderando-o. *Dessa forma, como forma de inibir e reprimir as práticas ilícitas que se escondem sob o manto da personalidade jurídica, é que se justifica de forma excepcional, a Desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária*.[1]

A Teoria da Desconsideração ganha, assim, grande relevância no contexto atual das relações societário-tributárias.

Cabe nesse contexto alguns questionamentos a respeito do tema de modo a resguardar a segurança jurídica dos interessados. Quais os pressupostos de cabimento da teoria da Desconsideração no direito brasileiro? Qual o alcance e os limites do art. 135 do Código Tributário Nacional em face da responsabilização dos sócios?

Em meio a tantas indagações, insere-se este presente estudo monográfico, o qual tem por escopo

[1] COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

analisar a Teria da Desconsideração da Personalidade Jurídica no âmbito do Direito Tributário brasileiro, buscando identificar os requisitos de sua aplicação, bem como as implicações tributárias da utilização deste mecanismo, quando e sua disciplina legal.

CAPÍTULO 1

A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

1.1 Histórico e Conceito

Muitas são as formas de se fazer referência à teoria da desconsideração da personalidade jurídica: *disregard doctrine, disregard of legal entity, lifting the corporate veil, desestimação* da personalidade jurídica, descerramento do véu corporativo, doutrina da penetração, etc.

O fenômeno da personificação, em sua importância, acabou por trazer uma valorização exacerbada para a autonomia patrimonial da empresa, o que era tido, a princípio, como não suscetível de afastamento. Sendo tida como um verdadeiro dogma, a autonomia patrimonial da pessoa jurídica era sempre prestigiada, e tida como fundamental não se admitindo sua superação.

A partir do século XIX começaram a surgir inquietações com respeito à má utilização da pessoa

jurídica. Em decorrência disso foram desenvolvidos mecanismos para reprimir tal fato, como era o caso da teoria da soberania HAUSSMANN e MOSSA, que imputava responsabilidade ao controlador de uma sociedade de capitais por obrigações não cumpridas, a qual, contudo não chegou a predominar de modo satisfatório. Impendia-se relativizar a autonomia patrimonial para não chegar a resultados antijurídicos.

Historicamente, fala-se que o berço da discussão sobre a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica é a Inglaterra, contudo convencionou-se adotar como marco histórico o direito norte-americano, o qual passou a sua personalidade jurídica e permitir que os sócios viessem a ser responsabilizados pessoalmente pelos atos praticados com desvio da finalidade societária, principalmente quando passou a sentir as inovações produzidas pelo capitalismo industrial, principalmente em decorrência do uso indevido das *corporation* com o objetivo de alcançar fins ilegítimos.

Iniciamos nosso estudo com uma breve retrospectiva histórica do referido instituto que teve seu início nos países da *Common Law*, pois no direito continental os fatos não têm a força de gerar novos princípios, em detrimento da legislação. Na maioria da doutrina se reputa a ocorrência do primeiro caso de aplicação da desconsideração da pessoa jurídica o Caso Salomon x Salomon Co em 1897, na Inglaterra. Versava o referido *leading case*, sobre uma disputa entre Aaron Salomon, que era um próspero comerciante individual na área de calçados, o qual após mais de 30 anos, resolveu constituir uma *limited company* (similar a uma sociedade anônima fechada brasileira), transferindo seu fundo de comércio a tal sociedade. Em tal companhia, Aaron

Salomon tinha 20 mil ações, e outros seis sócios, membros de sua família, apenas uma cada um. Além das ações, o mesmo recebeu várias obrigações garantias, assumindo a condição de credor privilegiado da companhia. Em um ano, a companhia mostrou-se inviável, entrando em liquidação, na qual os credores sem garantia restaram insatisfeitos. A fim de proteger os interesses de tais credores, o liquidante pretendeu uma indenização pessoal de Aaron Salomon, uma vez que a companhia era ainda a atividade pessoal do mesmo, pois os demais sócios eram fictícios. O juízo de primeiro grau e a Corte de apelação desconsideraram a personalidade da companhia, impondo a Salomon a responsabilidade pelos débitos da sociedade. Tal decisão foi reformada pela Casa dos Lordes, que prestigiou a autonomia patrimonial da sociedade regularmente constituída, mas estava aí a semente da *"disregard doctrine".*

1.2. A desconsideração da personalidade jurídica no direito positivo brasileiro e os princípios norteadores de sua aplicação.

No Brasil, a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica, ou “Disregard of legal entity”, como também é chamada, está intimamente ligada à esfera cível, embora com reflexos em outros ramos como veremos mais adiante.

Com a aplicação da ***disregard doctrine***, busca-se punir aqueles que usam a sociedade como um escudo eficaz para proteger seu patrimônio, que em muitas das vezes são construídos às custas do abuso de direitos, que são usados para fraudar a Lei ou para prejudicar terceiros de boa-fé.

É importante ressaltar, que embora, amplamente usada, essa teoria constitui uma exceção à regra maior de que "as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros." É o que apreendemos do art. 596 do Código Civil, "caput" ao exprimir que *"os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos expressamente previstos em lei;o sócio, demandado pelo pagamento da dívida, tem direito a exigir que sejam primeiro excutidos os bens da sociedade".*

Prova da excepcionalidade dessa teoria é o art. 50 do Código Civil que prevê que somente em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, é que poderá o juiz decidir, "a requerimento da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos d certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da Pessoa Jurídica".

Também percebemos essa divisão entre o capital do sócio e o patrimônio da empresa para fins de responsabilização, quando vislumbramos o instituto da responsabilização do sócio na Sociedade LTDA. Tal qual já entendeu o Egrégio 2.º Tribunal de Alçada Civil, que *"os sócios de uma firma limitada só são responsáveis pela totalidade do capital social quando tiver este sido integralizado'* (*in* JTA, RT 114/420).

Sem prejuízo, a moderna doutrina do direito comercial impõe que se amenize tal entendimento, como deflui do crescente prestígio da teoria da *desconsideração da pessoa jurídica* (*disregard doctrine, disregard of legal entity*), que permite estender a responsabilidade além dos limites tradicionais estabelecidos entre o sócio e a sociedade em certos casos, ou além dos limites entre duas pessoas jurídicas componentes da mesma *constelação empresarial.*[2]

Nesse sentido, aliás, já decidiu a E. 7.ª Câmara do 1.º TACivSP, ao julgar, em 23.8.88, a ap.391.183.1, sendo Relator o Juiz Régis de Oliveira (RT 635/225). No corpo do referido acórdão consta que:

> *"Nenhum sentido tem a já tal orientação perdeu-se nas brumas do passado ultrapassado, de que os sócios, uma vez integralizado o capital social passam a ser irresponsáveis na direção dos negócios sociais, inclusive nos danos causados a terceiro. A modernidade do direito, que ganha foros de vinculação com o social, não mais admite interpretação restrita. O sócio, ao assumir a responsabilidade de co-partícipe de uma entidade privada, assume os riscos inerentes ao negócio em ordem que, a determinação legal (art.596 do CPC) de que os sócios não respondem pelas dívidas sociais diz*

[2] Cândido Rangel Dinamarco, **Execução Civil**, Malheiros Editores, S.Paulo, 1987, p.245

> *respeito à regular extinção da empresa e a regularidade das obrigações sociais. A irregularidade da autuação, o que se constata pelo desaparecimento da empresa sem a regular quitação de seus débitos, impõe outro entendimento, ou seja, de que o art.2.º, do Dec. 3.708 autoriza o alcance dos bens dos sócios para complementar o capital social que foi diluído pela má gestão dos negócios da empresa. (cit. ut RT 713, p.178, 2.º TACivSP, Juíza Izabela Gama de Magalhães).*

Nesses moldes é que pela chamada *Teoria da Desconsideração da Sociedade,* embora não se chegue a anular ou ter como nula a pessoa jurídica, essa pode ser considerada ineficaz, se levada para o encobrimento de atividade ilícita, caso em que, se pode falar em abuso de direito de personalidade jurídica.(*ex vi in* "Código Civil Brasileiro Interpretado", J. M. Carvalho Santos, vol XXXIV/15, Suplemento IX, Freitas Bastos, l982), Ora, fácil seria a qualquer interessado, montar uma empresa e dirigi-la de forma desconcertada e imprudente, maliciosa, até e, posteriormente convocado para responder por danos que à sociedade causou, aduzir, simplesmente, que, diante da integralidade do capital social, não mais responde por qualquer problema inerente à gestão das atividades empresariais. “Assim, uma vez esgotado o patrimônio da sociedade, emerge a responsabilidade do patrimônio dos sócios." (RT 635/226) - cit. in RT 703, p.96

Contudo, aplicação dessa teoria não poderá se dar ao arrepio dos princípios da legalidade, proporcionalidade

e razoabilidade, bem como dos princípios específicos ensinados por Rolf Serick em seu estudo sobre o tema, os quais servem como norte dessa imposição de responsabilidade:

a) O primeiro princípio é: “o juiz, diante de abuso da forma da pessoa jurídica, pode, para impedir a realização do ilícito, desconsiderar o princípio da separação entre sócio e pessoa jurídica”

b) O segundo princípio é: “não é possível desconsiderar a autonomia subjetiva da pessoa jurídica apenas porque o objetivo de uma norma ou a causa de um negócio não foram atendidos”.

c) O terceiro princípio é: “aplicam-se à pessoa jurídica as normas sobre capacidade ou valor humano, se não houver contradição entre os objetivos destas e a função daquela. Em tal hipótese, para atendimento dos pressupostos da norma, levam-se em conta as pessoas físicas que agiram pela pessoa jurídica”.

d) O derradeiro princípio é: “se as partes de um negócio jurídico não podem ser consideradas um único sujeito apenas em razão da forma da pessoa jurídica, cabe desconsiderá-la para aplicação de norma cujo pressuposto seja diferenciação real entre aquelas partes”.

Comprovado o dolo ou a má fé, através do desvio, fraude ou abuso, e preenchidos os requisitos, nada mais justo que ocorra tal desconsideração.

1.3 O conceito de Personalidade Jurídica

Antes de adentrarmos na esfera da desconsideração da personalidade jurídica, cabe uma análise a respeito da conceituação da Personalidade Jurídica. Para o Direito, personalidade é a qualidade que tem a pessoa de ser sujeito de direitos e obrigações. A Pessoa Jurídica tem sua existência independente dos indivíduos que a compõem objetivando o fim para o qual foi criada.

Para entendermos a ideia de personalidade Jurídica, necessário se faz uma breve análise do vocábulo que lhe contrapõe, qual seja, a personalidade física.

Ora, pessoa física é *toda pessoal natural ou individual sujeito de direitos e obrigações*. Ela é, pois, dotada de vida racional.

Já a pessoa jurídica, por sua essência, *é um ente desprovido de vida psíquica, embora dotada de autonomia e personalidade jurídica, o que lhe confere prerrogativa de ser sujeito de direitos e obrigações.*[3]

A pessoa jurídica não se confunde com seus membros (pessoas físicas ou naturais - art. 20 do CC). Abre-se, portanto, a possibilidade, por intermédio dela, de lesão a terceiros, subtração de deveres e proteção de bens particulares. É para albergar esses casos de uso indevido da Personalidade Jurídica que surgiu a

[3] TAVARES, Alexandre Macedo, **Problemas de Processo Judicial Tributário**, 5°volume/coordenador Valdir de Oliveira Rocha.- São Paulo : Dialética, 2002. Vários autores.

construção jurídica da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica.

Tal Teoria está definida em seus termos no Código do Consumidor (art.28) e na CLT (art. 2°, §2°). No âmbito tributário, o fundamento para a responsabilização tributária nos termos do Art. 135, III do CTN é a condição de administrador de bens de terceiros. Sob esta ótica, não tendo o sócio o cargo de diretor ou gerente, em outras palavras, não exercendo ele atividade de gestão na empresa, não cabe ser a personalidade jurídica da companhia desconsiderada, de modo a responsabilizar este sócio que não coordena os atos empresariais.

Sem dúvida a finalidade desta teoria não é desconsiderar ou anular a personalidade da pessoa jurídica, mas torná-la ineficaz frente a uma prática disfarçada de atos e abuso da própria personalidade jurídica por parte dos seus sócios e responsáveis de modo que estes venham a responder com seu próprio patrimônio, pelos prejuízos causados a terceiros com vistas à conseguir os fins legítimos *acobertados pelo efeito translúcido do véu corporativo*.[4]

As reações doutrinárias e jurisprudenciais voltadas para repelir os abusos de utilização das pessoas jurídicas construíram a teoria da desconsideração da pessoa jurídica (*disregard of legal entity)*. A desconsideração em questão, também chamada de *disregard doctrine*, busca responsabilizar as pessoas físicas ou naturais vinculadas à pessoa jurídica (sócios, administradores etc) e utilizar os respectivos patrimônios para a solução dos prejuízos e danos causados.

[4] TAVARES, Alexandre Macedo, Op. Cit. P. 11.

1.4 Aplicação da Teoria da Desconsideração na esfera trabalhista

No que tange à desconsideração da personalidade jurídica à luz do Direito do Trabalho, percebe-se uma maior incidência, por se privilegiar o empregado. O aumento dessa amplitude da incidência da desconsideração tem por objetivo buscar evitar situações de possíveis abusos, como por exemplo, o caso de uma empresa com capital pequeno contratando empregados sem ter condições de remunerá-los.

Aplicar essa teoria demanda uma análise do caso concreto, de modo a se verificar se houve abuso no uso da personalidade jurídica e seus responsáveis. Em se constatando a ocorrência desse abuso, é permitido ao juiz aplicar a teoria da desconsideração também na esfera trabalhista, pois os créditos trabalhistas não podem ficar sem satisfação em razão de prática de ilícito por algum sócio. É importante ressaltar que, a despeito dessa teoria ultrapassar a personalidade da empresa para tocar o sócio, ela não pode prejudicar os sócios isentos de conduta ilícita.

Em suma, o princípio protetor deve ser aplicado em concomitância com os demais institutos do direito, com a finalidade de se combater o mau uso da pessoa jurídica e se evitar que o empregado não encontre a satisfação de seu crédito.

Para a maior parte da doutrina, o nascedouro da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica, no Brasil, está no Direito do Trabalho, com a previsão na

Consolidação das Leis do Trabalho, onde encontramos várias constatações de sua utilização, tal qual o art. 2°, §2° do diploma mencionado:

> Art. 2° (...)
>
> §2° Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial, ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

1.5 – A desconsideração no código de defesa do consumidor

A introdução da teoria da desconsideração no direito positivo brasileiro é também atribuída ao artigo 28 do Código de Defesa do Consumidor, por uma minoria da doutrina.

Trata-se de dispositivo aplicável exclusivamente às relações de consumo, não havendo que se cogitar de sua aplicação extensiva, a menos que se afigurem presentes os elementos de uma eventual aplicação analogia. Há que

se ressaltar que em relação às infrações à ordem econômica, e ao meio ambiente há uma legislação própria que reproduz o CDC, não se devendo falar em aplicação analógica.

O caput do artigo 28 do CDC enumera as hipóteses nas quais é cabível a desconsideração da personalidade jurídica, *In verbis:*

> "Art. 28 - O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração."

1.6 - A desconsideração e os grupos, consórcios e sociedades coligadas.

Os parágrafos 2º, 3º e 4º do artigo 2° a CLT referem-se à responsabilidade pelos danos causados ao consumidor no caso de grupos societários, consórcios e

sociedades coligadas, estabelecem a responsabilidade no caso de sociedades que mantêm entre si alguma relação.

Nos grupos, cujo conceito é controvertido, há responsabilidade subsidiária, vale dizer, se a sociedade causadora do dano ao consumidor, não tiver condições de ressarci-lo, o consumidor poderá se socorrer do patrimônio das demais integrantes do grupo. Já nos consórcios (reuniões de sociedades para realizar determinado empreendimento – art. 278 da Lei 6.404/76) a responsabilidade é solidária, ou seja, o consumidor escolhe entre as integrantes do consórcio aquela da qual ele irá cobrar o seu prejuízo. Por fim, há referência às sociedades coligadas (uma é sócia da outra com mais de 10% do seu capital, sem controla-la - artigo 245, § 1º da Lei 6.404/76), exigindo-se a culpa para responsabilização da sociedade que não agiu perante o consumidor.

Tais hipóteses também não se referem à desconsideração propriamente dita, mas a instituto diverso, no sentido da extensão da responsabilidade das sociedades que mantêm relações entre si.

"Embora estejam integrados no rótulo da desconsideração, as hipóteses ali previstas se afastam do tema. Nesses parágrafos há apenas a preocupação com a responsabilidade das sociedades controladas, consorciadas e integrantes de grupo, dando-lhe responsabilidade subsidiária ou solidária e reforçando os limites da coligadas. Note-se, pois, que não há efetiva desconsideração, mas, sim, consideração de cada uma, aumentando o seu âmbito de responsabilidade”.

A popularmente chamada de "MP da Liberdade Econômica", Medida Provisória 881/19, foi convertida na

lei 13.874, de 20 de setembro de 2019. A *novatio legis* trouxe relevantes mudanças no que toca o instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

Inicialmente, impende trazer à baila que a desconsideração da personalidade jurídica é a medida processual determinada pelo juízo mediante requerimento do credor ou do Ministério Público, quando viável a intervenção deste, de modo a incluir os sócios e/ou administradores de determinada pessoa jurídica no polo passivo da ação, fazendo com que estes se responsabilizem com seu patrimônio particular pelas dívidas contraídas pela sociedade diante do credor.

O CPC/15 já havia alterado o procedimento da desconsideração da personalidade jurídica, o qual passou a ser tratado como um incidente processual, com a necessidade de prévia citação dos sócios e administradores para manifestação, a fim de assegurar-lhes o direito à ampla defesa.

Ocorre que o CC, em seu artigo 50, ao disciplinar o abuso da personalidade jurídica capaz de ensejar a sua desconsideração, dispôs que, para caracterização de tal abuso, haveria necessidade da existência de "confusão patrimonial" ou de "desvio de finalidade".

Como é sabença, tais conceitos não foram, à época, definidos pelo CC, motivo pelo qual coube ao Judiciário defini-los de modo a definir quais atos que seriam capazes de configurar uma confusão patrimonial entres os bens da sociedade e de seus sócios e administradores, bem como eventual desvio de finalidade da sociedade. Havia uma indeterminação a respeito

dessas definições legais, que representavam verdadeiros conceitos jurídicos indeterminados.

Nesse diapasão, a lei da Liberdade Econômica passou a definir legalmente os conceitos de "confusão patrimonial" e "desvio de finalidade", alterando a redação do artigo 50, do CC. Nos termos da *novatio lei*, o desvio de finalidade seria a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores, bem como com o intuito de dar vazão à prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

1.7 A teoria da Desconsideração e o Direito Comparado

Estados Unidos

Nos Estados Unidos, teve-se notícia do uso dessa teoria pela vez primeira em 1.809 no caso *Bank of United States vs. Deveaux*, no qual o Juiz Marshall conheceu do caso e levantou o véu da pessoa jurídica (lifting *the corporate veil*) e considerou a característica dos sócios de forma individual.

Tratava-se não de uma discussão sobre responsabilidade, autonomia patrimonial, mais uma discussão sobre a competência da justiça federal norte americana, a qual só abrangia controvérsias entre cidadãos de diferentes estados. Não se podia considerar a sociedade um cidadão, então, levou-se em conta os

diversos membros da pessoa jurídica, para conhecer da questão no âmbito da justiça federal.

Foi então, a partir da jurisprudência anglo-saxônica que se vislumbrou a teoria da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito dos tribunais. Na doutrina, ressalte-se trabalhos eminentes, tais como a obra *Disregard of corporate fiction and allied corporation problems* de Wormser publicada inicialmente em 1927, a obra *Aparencia y realidad em las sociedades mercantiles* de Rolf Serick publicada em alemão em 1953, e a obra *Il superamento della personalitá giuridica delle societá di capitalli nella "common law" e nella "civil law"* de Piero Verrucoli, que veio a lume em 1964. No Brasil destaca-se o artigo de Rubens Requião publicado em 1969, com o título *"Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica"*

Em razão da natureza do sistema federalista dos Estados Unidos, os Estados americanos apresentam muitas diferenças, principalmente no âmbito jurídico, de modo que as Cortes de cada unidade têm diferentes critérios para aplicar a desconsideração da personalidade jurídica (NEVADA & OFFSHORE BUSINESS FORMATION, INC., 2003).

Na concepção de Fábio Konder Comparato[5], os pressupostos de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica nos Estados Unidos são perqueridos casuisticamente. Atente-se para o julgado juntado pelo processualista:

[5] COMPARATO, Fábio Konder. **O poder de controle na sociedade anônima**. São Paulo: RT, 1976.

> "in determining whether corporate entity should be disregarded, each case should be regarded as *sui generis* (Industrial Research Corporation v. General Motors, D.C. Ohio, 29 F 2d 623). [Na determinação acerca de quando a pessoa jurídica deve ser desconsiderada, cada caso deve ser considerado como *sui generis*]" (tradução livre)

No mesmo sentido, em douto, Grant M. Yoakum anota, basicamente, as seguintes circunstâncias que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica nos Estados Unidos:

"Em geral, um sócio nos Estados Unidos pode ser responsável quando: 1. O controle da corporação por um ou mais sócios é tão completo que ela não tem uma existência distinta; 2. Este controle é exercido para cometer fraude ou ato ilegal contra terceiros; e 3. Terceiros sofrem ofensas ou perdas injustas como resultado do nível de controle e do mau procedimento do sócio."

Os Tribunais norte-americanos vinham aplicando a *disregard of legal entity* apenas em casos excepcionais, onde se comprovasse fraude à lei, ao contrato ou a credores.

Houve, entretanto, uma ampliação desse entendimento, justificando-se a aplicação da teoria em epígrafe, sempre que, de acordo com as circunstancias

do caso concreto, a aplicação das normas vigentes levasse a resultados injustos.

Ressalte-se, outrossim, que a *disregard doctrine* é mais frequentemente chamada a aplicação nos casos de sociedades unipessoais, onde os interesses ilegítimos do sócio encontram terreno fértil para sua concretização, exigindo-se, assim, maior fiscalização nos atos de sua constituição e funcionamento.

Inglaterra

O primeiro caso em que se cogitou da desconsideração da personalidade jurídica, foi o já citado por nós, nesse trabalho, qual seja, o julgado em Londres, no ano de 1897, denominado Salomon vs Salomon & Co.

Como já apresentado, no julgamento, embora a desconsideração da Personalidade jurídica tenha sido prestigiada no juízo *a quo*, a decisão foi alterada em sede de segunda instância.

Tal acontecimento desestimulou os juristas britânicos a aprofundarem-se no tema, razão porque, singelas são as contribuições doutrinárias e jurisprudenciais inglesas.

França

A pessoa jurídica é considerada tendo-se em vista determinados fins, os quais são responsáveis, também, pela limitação do seu campo de abrangência.

Segundo a esquematização proposta por Erlinghagen, a desconsideração da pessoa jurídica aplicar-se-ia nos casos de simulação, aparência e interposição de pessoas.

Pode-se destacar, ainda, a contribuição de Josserand, ao qual se opôs Planiol, que a partir da jurisprudência dos Tribunais franceses, sistematizou a teoria do abuso de direito, onde apregoava a finalidade social do mesmo, de servir como instrumento possibilitador da conservação da sociedade, enfatizando que todo ato, embora respaldado na lei, que fosse contrário a essa finalidade, seria abusivo e, por via de consequência, atentatório ao direito.

Propagou, Joserrand, a seguinte assertiva: Nem tudo que é conforme a lei é legítimo.

Alemanha

Os estudos pioneiros do Prof. Rolf Serick, como já citado neste trabalho, propiciaram larga difusão da teoria da desconsideração da personalidade jurídica na Alemanha, chegando-se, inclusive, à elaboração de uma teoria semelhante designada de *Durchgriff*.

À semelhança de outros países, poder-se-ia desestimar a personalidade jurídica nos casos de ser a mesma utilizada abusivamente para fins ilícitos, bem como nos casos de infração a obrigações contratuais e de prejuízos fraudulentos a terceiros.

Como se vê, a linha adotada nos outros países, de modo geral, não se afasta daquela que inspirou o atual Código Civil. Podemos inclusive concluir que o nosso Código Civil é mais coerente do que as demais disposições dos ordenamentos retro-citados, que autorizam a desconsideração sem que a pessoa jurídica tenha sido utilizada como instrumento de abuso ou fraude.

1.8. A Teoria da Desconsideração nos Tribunais.

A jurisprudência é assente quanto ao uso da Teoria da desconsideração, aceitando-a amplamente, como constatamos nos entendimentos abaixo colacionados:

> ***CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. DECISÃO MANTIDA.***
>
> 1. Segundo a jurisprudência do STJ, "A teoria da desconsideração da personalidade jurídica (disregard of legal entity doctrine) incorporada ao nosso ordenamento jurídico tem por escopo alcançar o patrimônio dos sócios-administradores que se utilizam

da autonomia patrimonial da pessoa jurídica para fins ilícitos, abusivos ou fraudulentos, nos termos do que dispõe o art. 50 do CC" (AgInt no AREsp 1826448/PR, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 29/11/2021, DJe 09/12/2021).

2. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp n. 1.942.017/MG, relator Ministro Antonio Carlos Ferreira, Quarta Turma, julgado em 9/5/2022, DJe de 16/5/2022.)

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 489 E 1.022 DO NCPC. INEXISTÊNCIA. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA INVERSA. ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. RECONHECIMENTO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO DESPROVIDO.

1. Não se verifica a alegada violação aos arts. 489 e 1.022 do CPC/2015, na medida em que a eg. Corte de origem dirimiu, fundamentadamente, a questão que lhe foi submetida, não sendo possível confundir julgamento desfavorável, como no caso, com

negativa de prestação jurisdicional ou ausência de fundamentação.

2. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica (disregard of legal entity doctrine) incorporada ao nosso ordenamento jurídico tem por escopo alcançar o patrimônio dos sócios-administradores que se utilizam da autonomia patrimonial da pessoa jurídica para fins ilícitos, abusivos ou fraudulentos, nos termos do que dispõe o art. 50 do CC.

3. A Corte de origem, analisando o acervo fático-probatório dos autos, concluiu pela presença dos requisitos para decretar a desconsideração inversa da personalidade jurídica, sobretudo o esvaziamento patrimonial do recorrente e o abuso da personalidade jurídica consubstanciado na confusão patrimonial.

4. Rever a conclusão a que chegou o acórdão recorrido importaria, necessariamente, o reexame de provas, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 7 do STJ.

5. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp n. 1.826.448/PR, relator Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 29/11/2021, DJe de 9/12/2021.)

TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA OU DOUTRINA DA PENETRAÇÃO-CABIMENTO - "A Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica ou Doutrina da Penetração (*Disregard of legal entity*, *in* Rubens Requião, "Curso de Direito Comercial", Saraiva, 4ª.ed., 1974, p.239), busca atingir atos de malícia e prejuízo. A jurisprudência aplica essa teoria quando a sociedade acoberta a figura do sócio e torna-se instrumento de fraude (RT 479/194; 552/181; Ap.458.453/6, 4ª.C, Rel. Octaviano Lobo)... Há necessidade de demonstração que os sócios agiram dolosamente...que a sociedade foi usada como biombo, para prejudicar terceiros, ficando o patrimônio dos sócios astuciosos longe do alcance do processo de execução." (Juiz Octaviano Santos Lobo, 1º.TAC, AI 554.563/3, 4ª.C, j.27.10.93) cit. *in* RT 708, p.117.

TEORIA DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA-DISSOLUÇÃO IRREGULAR - "Execução - Penhora - Sociedade por cotas - Dissolução irregular - Incidência sobre os bens de seu representante legal - Admissibilidade. O arresto sobre bem particular de sócio por dívida contraída por empresa que se encontra desativada, sem que respondam pelas obrigações antes assumidas. Aplicação da teoria da desconsideração da

personalidade jurídica." (2º TACIVIL - Ap.c/Rev. 433.508 - 9ª.Câm.-Rel.Juiz Claret de Almeida - j.07.06.1995) AASP Ementário 18/95, 1959/3

TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA - "...A Doutrina do superamento da personalidade jurídica tem por escopo impedir a consumação de abusos e fraudes." (2.ºTACIVIL - 8.ª Câm.; Ag.de Instr. n.º 505.963-0/0- Mogi-Guaçu; Rel. Renzo Leonardi; j.18.09.1997) AASP, Ementário, 2037/93e

TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA-MANOBRA MALICIOSA DOS SÓCIOS - "Admite-se a desconsideração da personalidade jurídica quando os sócios tenham se valido da sociedade para se isentarem da responsabilidade pelo pagamento das obrigações, decorrentes dos negócios, que os beneficiaram direta e pessoalmente." (2.ºTACIVIL - 2.ªT.; Ap.c/Rev. n.º 436.097-0/00-São Paulo; Rel.Juiz Laerte Sampaio; j.27.06.95) AASP, Ementário,2031/83-e

TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – EXTINÇÃO DA SOCIEDADE COM

EXISTÊNCIA DE DÉBITO - "Execução - Penhora - Sociedade - Bens pessoais do sócio - Dissolução com existência de débito - Admissibilidade da teoria da desconsideração da pessoa jurídica. Formado o título executivo judicial em face da sociedade e apurada a dissolução irregular desta, a pretensão satisfativa pode ser dirigida contra o patrimônio particular do sócio."(2.ºTACIVIL - Ap.s/Rev.469.245 - 5.ª C.- Rel.Juiz Laerte Sampaio - j.29.01.1997) AASP, Ementário, 2009/3

TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA- EXTINÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE - RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS- "Execução - Penhora - Sociedade - Bens pessoais do sócio - Teoria da desconsideração da pessoa jurídica. Ante a extinção irregular da sociedade, que restou sem patrimônio para fazer face aos débitos pendentes, respondem os bens particulares dos sócios, desconsiderando-se, para esse efeito, a personalidade jurídica da devedora." (2°TACIVIL - Ap.s/Rev.502.922 - 6.ªCâm.- Rel. Juiz Paulo Hungria - j.03.12.1997) AASP, Ementário, 2052/3)

A jurisprudência é predominante no que diz respeito à aceitação da Teoria da Desconsideração.

Contudo, percebe-se uma tendência à direcionar essa responsabilização aos sócios, gerentes e administradores, perquirindo, antes de tudo, sua efetiva participação no ato que deu ensejo ao redirecionamento da responsabilidade.

O tema da responsabilidade pessoal dos dirigentes da pessoa jurídica será melhor analisado nos capítulos seguintes deste estudo monográfico.

CAPITULO 2

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 O conceito de Obrigação Tributária

Obrigação é a relação jurídica pela qual uma pessoa pode exigir de outra uma dada prestação. Nesse diapasão, encontramos no ensinamento do professor o ensinamento do ilustre professor Rubens Gomes de Souza, para quem:

> *"Obrigação é o poder público por força do qual uma pessoa (sujeito ativo) pode exigir de outra (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) em virtude de uma circunstância reconhecida pelo direito como produzindo aquele efeito (causa da obrigação)."*[6]

[6] SOUZA, Rubens Gomes de. ***Compêndio de Legislação Tributária***. 3. ed. Rio de Janeiro:Edições Financeiras, 1960. p.60

Adaptando o conceito genérico de obrigação, esse mesmo autor define que:

> *"Obrigação tributária é o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação), nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação)." (Ibid. p.61)*

No mesmo sentido, vale transcrever o ensinamento extraído da obra do grande mestre Vittorio Cassone, ao definir obrigação tributária como:

> *"o vínculo jurídico que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (fisco) e outra sujeito passivo (contribuinte), em virtude desta ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela uma certa quantia em dinheiro denominado tributo." [7](Cassone, 1994, p. 55)*

[7] CASSONE, Vittorio. ***Direito Tributário***. São Paulo:Atlas, 1994, 7º ed.

Infere-se, pois que a obrigação tributária é a relação jurídica pela qual o Estado, fundamentado pela legislação tributária, na qualidade de sujeito ativo da obrigação, pode exigir do contribuinte, uma prestação tributária positiva ou negativa. Positiva, quando manifesta que o sujeito passivo tem o dever de dar ou fazer alguma coisa, e negativa, quando implica em abster-se, isto é, em não fazer determinada coisa.

2.1.1 Elementos

São elementos essenciais da obrigação tributária:

a) *Sujeito ativo*: "é *a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento"* (CTN, art. 119); isto é, o Estado, comumente designado como "fisco".

b) *Sujeito passivo*: "*é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária"* - que pode ser tanto denominada de contribuinte ou responsável (CTN, art. 121). O art. 122 do CTN traz a figura do sujeito passivo da obrigação acessória como sendo *a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto.*

c) O*bjeto*: é o cumprimento de uma prestação positiva ou negativa a que está subordinado o sujeito passivo.

d) *Causa*: é a razão jurídica que fundamenta o direto do sujeito ativo de exigir do sujeito passivo a prestação que constitua objeto da obrigação.

2.1.2. Espécies

A obrigação tributária, de acordo com o art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN pode ser de duas espécies: principal ou acessória.

a) Obrigação tributária principal é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (CTN, art. 113 § 1º).

b) Obrigação tributária acessória é aquela que decorre da legislação tributária e tem por objeto o cumprimento de prestações, positivas ou negativas, nelas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (CTN, art 113 § 2º). Consiste em geral, numa obrigação de fazer ou não fazer alguma coisa.

2.2 Responsabilidade Tributária

A responsabilidade tributária é a sujeição passiva da obrigação tributária imposta pela lei a uma pessoa física ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, se vincula com o respectivo fato gerador, seja com exclusão da responsabilidade do contribuinte

'substituto', seja assumindo com o contribuinte, supletivamente, a responsabilidade total ou parcial (transferência) pelo cumprimento da obrigação[8].

A Responsabilidade Tributária está disposta em nosso Código Tributário Nacional, no Capítulo V do Título III. Está subdividida em disposições gerais, responsabilidade dos sucessores, de terceiros e por infrações (art. 128 à art. 138 da Lei).

O conceito de contribuinte é uma qualificação do sujeito prevista constitucionalmente com o escopo de fazê-lo ocupar o polo passivo das respectivas relações jurídico-tributárias, em face da atribuição de competências sobre as matérias previamente demarcadas. Enquanto que o sujeito passivo responsável, é aquele que é obrigado a pagar o tributo, também por força de lei, seja pela sua participação na formação do negócio jurídico, seja pela vinculação jurídica que mantém com o sujeito definido pela lei como contribuinte.

Outro prisma de conceituação do contribuinte e responsável tributário diz respeito à realização as hipóteses de substituição sujeito passivo *contribuinte, que é aquele* que realiza a hipótese de incidência da regra jurídica especificamente tributária. Esta regra é a que incide sobre fato lícito, irradiando relação jurídico-tributária entre um particular (sujeito passivo), na condição de devedor da obrigação principal (pagamento de tributo ou penalidade pecuniária), e um órgão estatal, na condição de credor; e o sujeito passivo *responsável* é o que

[8] OLIVEIRA, Fábio Leopoldo, dissertando sobre a Responsabilidade Tributária na obra coordenada por Ives Gandra da Silva Martins ***"Curso de Direito Tributário****", volume Ed. Lúmen Juris1*.

concretiza todos os atos elencados no pressuposto da regra jurídica especificamente de responsabilidade, que tem por consequência a imposição do cumprimento da prestação jurídico-tributária a terceira pessoa, vinculada com o fato gerador da obrigação principal, podendo excluir totalmente a responsabilidade do contribuinte ou fazer com que o responsável cumpra a obrigação de forma supletiva ao contribuinte.

Dessa definição verificamos que a responsabilidade pode ser atribuída de forma solidária ou substituta ao sujeito passivo responsável. Na responsabilidade solidária, o pagamento do tributo pode ser exigido tanto do *contribuinte* quanto do *responsável*, ambos têm o dever de pagar o tributo em sua totalidade (art. 128 do CTN). Já na responsabilidade por substituição, o sujeito passivo *contribuinte* é excluído do dever de cumprimento da obrigação tributária principal, passando a figurar em seu lugar o terceiro *responsável*.

A princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nesse contexto surge o sujeito passivo direto (contribuinte). Contudo, em determinadas situações, o Estado tem a necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não contribuinte. Essa terceira pessoa é o sujeito passivo indireto (responsável tributário).[9]

[9] Sabbag, Eduardo de Moraes**. Direito Tributário**/Eduardo de Moraes Sabbag – 8 ed. – São Paulo: Premier Máxima, 2006.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

> "A palavra responsabilidade liga-se à idéia de ter alguém de responsabilidade pelo descumprimento de um dever jurídico. Responsabilidade e dever jurídico não se confundem. A responsabilidade está sempre ligada ao descumprimento do dever, isto é, a não-prestação. É a sujeição de alguém à sanção. Tal sujeição é de quem tem o dever jurídico, mas pode ser atribuída a quem não tem.
>
> No Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito.
>
> Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.
>
> Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.
>
> No CTN a expressão responsabilidade tributária é empregada em sentido

> amplo nos arts. 123, 128, 136 e 138, entre outros. Mas também é usada em sentido restrito, especialmente quando o código refere-se ao responsável como sujeito passivo diverso do contribuinte (art. 121, II).

Responsável é o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei.

Claro está que tal responsabilidade deverá ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, ou seja, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não uma vinculação pessoal e direta, pois essa é condição do contribuinte. Contudo, faz-se necessária uma vinculação, uma relação com o fato gerador para que alguém seja considerado responsável, ou seja, sujeito passivo indireto.

Tal responsabilidade tributária pode também ser imposta por lei, sob dois aspectos, o primeiro (modalidade substitutiva) de modo a liberar o contribuinte da obrigação tributária e o segundo (modalidade supletiva), de modo a compartilhar a responsabilidade com o contribuinte.

2.3 Tipos de Responsabilidade Tributária

Podemos inferir das afirmações feitas anteriormente que a responsabilidade tributária pode ser atribuída de forma solidária ou substituta ao sujeito passivo responsável.

Em síntese, na responsabilidade solidária, o pagamento do tributo pode ser exigido tanto do *contribuinte* quanto do *responsável*, ambos têm o dever de pagar o tributo em sua totalidade (art. 128 do CTN). Enquanto que na responsabilidade por substituição, o sujeito passivo *contribuinte* é excluído do dever de cumprimento da obrigação tributária principal, passando a figurar em seu lugar o terceiro *responsável*.

2.3.1 Responsabilidade tributária por substituição

Este tipo de responsabilidade tributária é também conhecida como originária ou de primeiro grau.

O responsável por substituição (aquele que a lei ordena que substitua o contribuinte), enquanto terceiro escolhido, ocupa o lugar do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador.

O instituto da substituição tributária é uma das formas de atribuição a terceiro da responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária. Na substituição o chamado responsável tributário por substituição fica com

o encargo de tomar as providências necessárias a realização do recolhimento. É também de sujeito passivo da obrigação tributária, sendo que a obrigação já nasce para ele.

Podemos vislumbrar a aplicação desse instituto, por exemplo, na relação empregador x empregado, no que tange o recolhimento do Imposto de Renda Retido na fonte(IRRF). Se o empregador, e.g., deixar de reter o IRRF, a ação do Fisco deve dirigir-se contra ele, e não contra o empregado, por este ficar excluído da relação jurídica tributária. Contudo, se a empresa descontar o valor do imposto do salário de seus empregados, mas não recolher aos cofres públicos, haverá apropriação indébita e seus administradores serão pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários nos termos do art. 135, III, como veremos detalhadamente no momento oportuno.

Existe ainda uma subdivisão doutrinária para o instituto da substituição tributária, qual seja, substituição tributária regressiva ou “para trás” e progressiva ou “para frente”. Vejamos como funciona cada uma delas.

Na substituição tributária regressiva, o fato gerador ocorre “pra trás”. É o adiamento do recolhimento do tributo para um momento posterior à ocorrência do fato gerador. Desse modo, adia-se o pagamento do ICMS por mera conveniência da administração fiscal, uma vez que o substituído fiscal não dispõe de aparato fiscal ou contábil para efetuá-lo, razão pelo qual o ônus tributário recai sobre o substituto lega tributário.

Ela representa o fenômeno tributário do diferimento (adiamento, postergação). Posterga-se o pagamento para momento posterior à ocorrência do fato gerador, não

havendo contemporaneidade entre o pagamento com o fato imponível.

Já quando falamos da substituição tributária progressiva, lidamos com um fato gerador que ocorre “pra frente”, ou seja, no futuro. O fato gerador ainda não ocorreu.

Ela é a antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador ocorrerá (caso ocorra) em um momento posterior (“pra frente”). Dessa forma é possível antecipar o pagamento do tributo, sem que se disponha de bases de cálculo aptas a dimensionar o fato imponível, uma vez que o mesmo ainda não ocorreu.

A doutrina vem contestando tal instituto por se tratar de fato gerador presumido ou fictício, haja vista que não ocorreu ainda.

Mas a despeito das críticas doutrinárias, a substituição progressiva tem fundamentação constitucional, pois está prevista no art. 150, §7°, *in fine*, da Constituição Federal de 1988, por meio da Emenda Constitucional n° 3/93. *In verbis.*

> “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição de quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Um exemplo de substituição tributária progressiva é o que ocorre com os veículos novos quando saem da indústria em que foram fabricados em direção às concessionárias. Ou mesmo no caso de bebidas e cigarros. O ICMS já é recolhido antes da ocorrência do fato gerador que, presumivelmente, nascerá em momento ulterior.

Vejamos como se posiciona o STF em jurisprudência sobre o assunto:

> EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO . TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E VALOR REAL DA OPERAÇÃO. DIFERENÇAS APURADAS. RESTITUIÇÃO. 1. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal. 2. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. Restituição. Impossibilidade, dada a ressalva contida na parte final do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em

que o fato gerador presumido não se realize. Agravo regimental não provido. RE-AgR 266523 / MG - MINAS GERAIS AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA Julgamento: 08/08/2000 Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação DJ 17-11-2000 PP-00027

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE ESSA HIPÓTESE ESTEJA PREVISTA EM LEI. LEGITIMIDADE DO INSTITUTO JURÍDICO. NÃO-CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. INOCORRÊNCIA DO FENÔMENO DA SUBSTITUIÇÃO DE JULGADO. PREJUDICIALIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE. 1...2. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. 3. Legitimidade do regime de substituição tributária, dado que a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa "constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que

> a regra jurídica, quanto ao imposto, incide". Entendimento doutrinário. Recurso extraordinário conhecido e provido. RE 194382 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA Julgamento: 25/04/2003 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJ24.04.03

2.3.2 Responsabilidade Tributária por transferência

A responsabilidade tributária por transferência se dá quando a escolha do responsável tributário ocorre após a existência do fato gerador, evento a partir do qual se transfere (desloca) o ônus tributário para uma pessoa escolhida pela lei.[10]

Transfere-se o ônus tributacional para o responsável tributário após a ocorrência de um evento determinado previsto em lei, como por exemplo a morte do contribuinte, aquisição de bens, aquisição de fundo de comércio e outros.

A lei, considerando um evento posterior à ocorrência do fato gerador, desloca para terceira pessoa a obrigação tributária que até então estava a pesar sobre. Dessa forma, após o nascimento da obrigação tributária contra uma pessoa certa e determinada, a mesma é

[10] SABBAG, Eduardo de Moraes. Op. Cit. P. 183

transferida para um terceiro em conseqüência de um fato posterior.

A lei tributária separa a sujeição passiva da obrigação tributária, atribuindo o débito a um e a responsabilidade a outro. Reside aí a diferença pontual entre o instituto da responsabilidade tributária por substituição da responsabilidade tributária por transferência. Na primeira hipótese, o terceiro responde por débito próprio, enquanto que na segunda hipótese, terceiro responde por débito alheio.

O Código Tributário apresenta três situações de responsabilidade por transferência:

a) Por Solidariedade Tributária Passiva (art. 124 e 125)

> Art. 124. São solidariamente obrigadas:
>
> I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
>
> II - as pessoas expressamente designadas por lei.
>
> Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.
>
> Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

> I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
>
> II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
>
> III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Para Ives Gandra da Silva Martins[11] o instituto da solidariedade atende aos interesses do Fisco, na busca de se exigir do polo passivo o adimplemento da obrigação.

Nos termos do Código Civil, solidariedade é a ocorrência de mais de um credor, ou mais de um devedor, na mesma relação obrigacional, cada qual com direito ou obrigado à dívida toda (art. 264). Impende uma análise sobre a solidariedade em sua modalidade passiva, ou seja, quando ocorre mais de um sujeito passivo em uma mesma relação obrigacional tributária.

De acordo coma previsão do CTN, é solidária a obrigação tributária de pagar um tributo, por exemplo, quando mais de mais de uma pessoa possui interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e claro, as pessoas previstas expressamente em lei.

[11] GANDRA, Ives Martins, **Curso de Direito Tributário**, 9ª ed. RT, 2004

Do exposto inferimos que a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que deu nascimento ao fato gerador do tributo. Em havendo interesse comum, a solidariedade decorre do próprio CTN. Se não houver interesse comum, a existência da solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.

É o que ocorre, por exemplo, entre as pessoas casadas em comunhão de bens, no que tange o imposto de renda. Ora, a obtenção de renda pelo marido é do interesse da mulher, sendo a recíproca verdadeira. Nesse caso, marido e mulher são solidariamente obrigados ao pagamento do tributo respectivo.

Nas palavras do mestre Hugo de Brito, o interesse comum na situação que dê nascimento ao fato gerador da obrigação solidária, não é um interesse apenas de fato, mas se constitui num interesse jurídico. Interesse que decorre de uma situação jurídica (caso dos cônjuges).

Outro aspecto a ser ventilado a respeito da responsabilidade por transferência em sua modalidade solidária, diz respeito ao benefício de ordem, uma vez que nos termos no art. 124, § único, a solidariedade tributária não o comporta.

Benefício de ordem é o direito à que se observe uma sequência ou ordem pré-estabelecida para a execução, dando-se esta primeiramente contra um e, só então, contra o outro. É o caso, por exemplo, do que estabelece o Código Civil em seu artigo 827, segundo o qual, *"o fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito de exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor".*

b) Dos sucessores

Haverá responsabilidade por sucessão quando uma pessoa se torna obrigada por débito tributário não satisfeito diante de uma relação jurídica que passa do seu antecessor ao adquirente do direito. [12]

A responsabilidade por sucessão abrange os créditos tributários correspondentes a todos os fatos geradores ocorridos antes da sucessão.

Na responsabilidade por sucessão é uma outra pessoa, que não seja quem gerou o fato gerador, quem vai ser o responsável pelo pagamento do tributo. De acordo com o doutrinador Luciano Amaro[13], o sucessor ocupa a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão.

O Código Tributário Nacional Brasileiro prevê a responsabilidade sucessória no art. 129, no qual esta ocorre antes ou depois da constituição do crédito tributário. Todavia, neste dispositivo, provavelmente, o legislador quis falar na possibilidade de haver a responsabilidade sucessória antes, durante e depois da constituição do crédito. Para Sacha Calmon[14], os sucessores se tornam responsáveis pelas dívidas fiscais dos seus sucedidos, o que pode se dar por transferência *causa mortis* – dirigida aos herdeiros, em havendo responsabilidade pessoal (art. 131, I e II do CTN)- e por

[12] RIBEIRO, Bernardo de Moraes, **Compêndio de Direito Tributário**, 2° vol. 3ª edição, 1995, p. 510.

[13] AMARO, Luciano. ***Direito tributário brasileiro***. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

[14] CALMON, Sacha Navarro. **Curso de Direito Tributário**, 22. ed.

transferência *inter vivos,* a qual se dá nas hipóteses de transmissão de imóveis, transmissão de bens móveis, transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou profissional e transmissão decorrente de fusão, incorporação, transformação ou cisão de empresa.

Nos termos dos arts. 129/130 do CTN, a responsabilidade dos sucessores atingirá os créditos tributários definitivamente constituídos, os créditos em procedimento de constituição na data da ocorrência dos atos ou fatos determinantes da secessão e os créditos ainda não constituídos, porém correspondentes a fatos geradores ocorridos antes da realização dos atos ou fatos determinantes da sucessão.

Das hipóteses de cabimento da sucessão tributária, nos convém abordar a última, que diz respeito à sucessão tributária decorrente de fusão (união de duas ou mais empresas par formar uma nova), incorporação (uma ou mais sociedades são absorvidas por outra), transformação (sociedade passa de um tipo societário para outro, independentemente de dissolução e liquidação) ou cisão (operação que transfere todo ou parte do patrimônio de uma pessoa jurídica para outra já existente ou criada em decorrência da operação das empresas).

O preceito em análise não versa sobre sucessão decorrente da morte da pessoa física, mas sim de extinção da pessoa jurídica. A regra é: a pessoa jurídica que resultar da operação societária será responsável pelas dívidas anteriores.

Os sucessores vão responder pelos tributos, mas, o mesmo não ocorre no que se refere às multas, uma vez

que o CTN fala apenas em tributos no que se refere à sucessão. O entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que as multas só devem ser intentadas contra o infrator, sendo que se há o dolo, elas são pessoais.

No que se refere à sucessão, a Nova Lei de Falências, lei 11.101/05, determinou que aquele que adquirir bem de uma sociedade falida não vai responder pelos débitos tributários relativos a essa empresa. Mas, se houver uma sociedade entre o adquirente e o sócio falido haverá responsabilidade solidária entre eles.

c) *Responsabilidade de Terceiro*

Segundo Sacha Calmon, a responsabilidade de terceiros é um tipo de responsabilidade indireta por transferência, mas que determina que esses terceiros têm o dever de vigiar os contribuintes e de zelar seus interesses. [15]

O art. 134 do CTN prevê a responsabilidade de terceiros, a qual pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em ralação a este se tenha indevidamente omitido.

Frente o exposto, claro está que não se poderá concluir que os pais sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores, ou mesmo que os tutores e curadores sejam em qualquer caso

[15] CALMON, Sacha Navarro. Op. Cit. P. 252.

responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados, etc. conclui-se, portanto, que é necessário que haja uma relação entre a obrigação tributária e ao comportamento daquele a quem a lei atribui responsabilidade[16].

O art. 134 do CTN trata da responsabilidade de terceiro, porém há crítica em relação ao mesmo, quando o legislador falou que o contribuinte responde solidariamente, sendo que deveria ser subsidiariamente. Neste dispositivo, não há que se falar em relação de subordinação ou de parentesco, mas sim uma relação econômica. O que ocorre é que o contribuinte devedor por falta de zelo, geralmente, por negligência ou imprudência, deixa de cumprir a obrigação principal.

O art. 135, objeto do presente estudo se refere aos casos de transferência de responsabilidade em razão de culpa ou dolo, sendo que, é a responsabilidade dos diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de Direito privado.

Segundo entendimento de Sacha Calmon[17], este dispositivo retira a *solidariedade* e a *subsidiariedade* do art. 134, uma vez que determina a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. Ou seja, a responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto vai acontecer nos casos em que os terceiros agirem com dolo ou má fé, sempre que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de

[16] MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 27ªed. Ed. Melhoramentos.

[17] CALMON, Sacha Navarro. Op. Cit. P. 123

poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.

Na concepção de Luciano Amaro[18], a responsabilidade pessoal deve ter o sentido de que ela não é compartilhada com o devedor “original” ou “natural”. Não se trata nem de responsabilidade solidária nem tão pouco de responsabilidade subsidiária, mas sim de responsabilidade pessoal do terceiro.

Os entes tributantes, ao lavrarem auto de infração, por uma dívida oriunda da empresa, coloca a pessoa jurídica como devedor e, também os sócios co-responsáveis, como se houvesse uma solidariedade. Há dúvida se poderia ou não os entes tributários fazer isso. Há entendimento de que apenas a pessoa jurídica teria tal responsabilidade, sendo que, se a empresa não tiver bens suficientes para adimplir a dívida, arquiva-se provisoriamente a execução e, quando os tiver, desarquiva-se. Ou seja, se a dívida é da empresa cabe a ela responder pela mesma.

Contudo, o que vemos na atualidade é um crescimento cada vez mais intenso da responsabilidade dos sócios e administradores pelos créditos das obrigações tributárias quando resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135 do CTN, o que será tema do próximo capítulo, cerne maior desta monografia.

[18] AMARO, Luciano. Op. Cit. P. 137

CAPÍTULO 3

A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO.

Chegamos assim ao núcleo de nosso ensaio, qual seja a análise das implicações da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito da legislação tributária brasileira.

Nossa análise toma por base o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, o qual se remete à responsabilização pessoal pelo crédito tributário da empresa desde que resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Nas palavras do professor Ricardo Lobo:

> “A norma geral antielisiva brasileira, ao dispor sobre o combate à dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, proibiu o abuso do direito sob a inspiração do modelo francês da repressão à dissimulação da verdadeira

> compreensão de um contrato ou de uma convenção. Não trouxe nenhuma regra anti-simulação ou antievasão, como pretendeu a doutrina positivista de índole formalista, porque opera no plano da *mens legis*, impedindo a interpretação dissimuladora do fato gerador abstrato, e não a dissimulação dos fatos concretamente ocorridos, como acontece na dissimulação presente na simulação relativa".[19]

3.1 O Art.135 do CTN e a Responsabilidade Tributária por substituição

O Superior Tribunal de Justiça entende que o art. 135 do CTN deve ser aplicado em caso de má fé ou dolo dos sócios sempre que houver evasão e sonegação fiscal, pois nestes casos os sócios irão responder pessoalmente pela dívida tributária. O art. 135 não pode ser aplicado em casos de mera inadimplência ou elisão fiscal. Vale ressaltar que a má fé e o dolo devem ser provados, visto que não podem ser presumidos, sendo que se não houver provas, as pessoas não podem ser responsabilizadas e

[19] TORRES, Ricardo Lobo. **O Abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil**. In: Betina Treiger Grupenmacher (Coordenadora). Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 50.

só vão responder com os seus bens se os dos representados e sociedades forem insuficientes.

O art. 135 também levanta a discussão a respeito do momento em que as pessoas serão responsáveis na infração da lei. Para Sacha Calmon[20], a infração, sobre a qual se refere o citado artigo, não é objetiva, mas sim subjetiva (dolosa).

O Código Tributário Nacional, como anteriormente visto, explicita as hipóteses de responsabilização pelo débito tributário. A hipótese que nos interessa analisar no presente momento, diz respeito à responsabilização prevista no art. 135 do CTN, a qual aponta para a imposição de responsabilidade pessoal pelas obrigações tributárias, nos termos da lei.

Após termos efetuado uma análise sobre algumas noções intrinsecamente ligadas à teoria da desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine), cabe-nos, no presente momento, efetuar um estudo à luz do artigo 135 do CTN, o qual fundamenta a aplicação dessa teoria no campo fiscal. *In verbis:*

> ***Art. 135 – São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto:***

[20] CAMON, Sacha Navarro. Op. Cit. P. 323.

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

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

Numa observação mais detida sobre o *caput* desse artigo que retrata a desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário, faz-se necessário uma análise mais detalhada dos componentes que integram esse "tipo tributário".

O ilustre Leandro Paulsen ensina em sua obra[21] que a referência feita pelo caput do artigo sobre os "créditos correspondentes" diz respeito à responsabilidade pessoal pelo crédito tributário, advinda dos atos dos responsáveis pela empresa, incluindo entre as responsabilidades, a dívida decorrente de tributo, com os acréscimos decorrentes do tempo, e mais os acréscimos de punição.

Ainda destrinchando o caput do artigo 135 do CTN, observamos que a expressão "obrigações tributárias resultante de atos praticados" diz respeito ao fato de que a obrigação, pela qual respondem, há de ser resultante de atos irregularmente praticados. Contudo, tal posicionamento poderia, eventualmente, levara à

[21] **PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – 5ª- ED. 2003 - REVISTA E ATUALIZADA, ED. Livraria do Advogado.**

exclusão da responsabilidade em estudo (pelos créditos e obrigações tributárias), desde que os atos irregulares ensejadores da responsabilização pessoal, violadores da lei ou do estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo. Operar-se-ia assim, uma injustificável redução no alcance da regra jurídica da desconsideração.[22]

Ora, como vimos são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos as pessoas mencionadas no art. 134 e ainda (a) os mandatários, prepostos e empregados, (b) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (art. 135).

Compactuado com a opinião do professor Alexandre Macedo Tavares[23], não vislumbramos o referido artigo do Codex Tributário pátrio como uma espécie de "responsabilidade solidária e/ou objetiva, uma vez que, de forma veemente, destoa da realidade jurídica refletida no art. 134 do mesmo diploma legal.

Ora, no art. 134 vislumbramos as hipóteses de responsabilização solidária de terceiros (anteriormente referida e explanada neste estudo), tendo em vista que a obrigação tributária passa a ter mais de um sujeito passivo que de forma solidária, juntamente com o devedor originário, refletem maior garantia à satisfação do crédito tributário.

---

[22] MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit. p. 140

[23] TAVARES, Alexandre Macedo. Op. Cit. p. 21 Direito Tributário Brasileiro.

A responsabilidade do sócio – gerente/dirigente por débito fiscal societário, quer proveniente da prática de um ilícito administrativo tributário formal, quer material, envolve, como é cediço, o fenômeno da *responsabilidade tributária por substituição*[24], com enfoque em reflexa aplicabilidade da teoria da *disregard doctrine* a qual permite que o magistrado desconsidere os efeitos da autonomia jurídica e patrimonial da sociedade para alcançar, *intuito personae*, o patrimônio dos administradores, com o escopo de ilidir a consumação de fraudes e abusos de direito cometidos, em nome da sociedade, de modo a causarem prejuízos a terceiros.

Em consonância com o que afirma o ilustre Aliomar Baleeiro de que a hipótese contida no arti. 135, diferentemente da disposta no art. 134 do CTN, *"não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição. As pessoas indicadas no art. 135 passam a serás responsáveis em vez do contribuinte"*[25].

Incorrem em flagrante erro os que vêem no art. 135 do CTN uma espécie de responsabilidade tributária solidária ou subsidiária, *data venia*.

Na ocorrência de casos concretos que se subsumam a uma das situações referenciadas pelo art. 135 do CTN – atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto -,a responsabilidade dos sócios-gerentes dirigentes será pessoal, direta, total e exclusiva, por substituição da pessoa jurídica.

---

[24] DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, 2° volume, Teoria Geral das Obrigações. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 19955, p.129.

[25] BALEEIRO, Aliomar, Op. Cit.p.435.

Eis motivo pelo qual nossos tribunais estão se pronunciando no sentido da desnecessidade de se fazer incluir o nome do sócio-gerente na certidão da dívida ativa, bem como pela ilegitimidade ativa *ad causam*, relativamente *ao ajuizamento de embargos de terceiro visando livrar da constrição judicial seus bens particulares*.[26]. Ora, isso se dá porque não se trata de terceiro propriamente dito, mas, verdadeiramente, de responsável tributário por substituição.

Claro está que a responsabilidade tributária por substituição, nos moldes como estatuída no art. 135 do CTN, configura uma exceção à regra geral da autonomia existencial e patrimonial de uma pessoa jurídica.

Conclui-se, pois, que o sócio-gerente é responsável tributário por substituição não por ser sócio, mas, por, na condição de gestor de bens alheios, executar atos com excesso de poderes, infração à lei ou estranhos ao contrato social ou estatuto.

Desdobrando a teoria da desconsideração, a qual fundamenta art. 135 do CTN, percebemos que a regra é que os sócios gerentes/dirigentes não respondem pessoalmente pelos débitos fiscais societários. *E a exceção é a de que poderão ser responsabilizados pessoalmente, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou*

[26] Outro não é o enunciado da súmula n° 184 do extinto Tribunal Federal de Recursos: “Em execução movida contra sociedade por quotas, o sócio-gerente, citado em nome próprio, não tem legitimidade para opor embargos de terceiro, visando livrar da constrição judicial seus bens particulares”.

estatutos[27]. É, pois, esse o alcance do instituto da desconsideração no âmbito da norma tributária.

Enquanto norma excepcional, o art. 135 do CTN não comporta interpretação extensiva ou integração analógica, uma vez que as exceções devem ser interpretadas de modo restrito.

Com o fito de salvaguardar o patrimônio particular do sócio-gerente/dirigentes, sempre que não comprovada, pelo Fisco, a prática de atos dolosos ou fraudulentos quando no exercício de suas atribuições.

3.2 Requisitos da Aplicação da Teoria da Desconsideração e o conceito de infração à lei à luz do art. 135, III do CTN.

A responsabilidade tributária atribuída pelo art.135, III do CTN só poderá ser aplicada ao administrador dos bens alheios. Assim, a rigor, se o sócio não é gerente, ou não pratica atos de gestão, não se poderá aplicar o instituto, tendo em vista a inocorrência do primeiro elemento da hipótese de incidência do referido artigo. Claro está, que não basta ser sócio-gerente, diretor ou representante. Faz-se necessário que o débito fiscal seja fruto de ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto – *conditio sine qua non* da aplicação da teoria da Desconsideração. São estes os pressupostos da válida aplicação dos efeitos da denominada responsabilidade tributária por substituição.

A despeito das categorias “excesso de poder” e “infração à lei” serem abertas no tipo tributário, é preciso

[27] TAVARES, Alexandre Macedo. Op. Cit. p. 31

que se faça o alerta de que o simples não pagamento do tributo não configura uma infração à lei tributária, ordinária e objetivamente imputável ao sócio-gerente/dirigente, haja vista que o referido dever jurídico-tributário pertence à empresa (que foi quem realizou a hipótese de incidência tributária) e não dele (diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado).

Nesses termos já está pacificado o entendimento dos tribunais, como veremos:

> 1. "(...) A falta de pagamento de tributos é, em princípio, infração da sociedade à obrigação legal de pagar tributos. O sócio-gerente pode ser pessoalmente responsável pelos tributos se a falta de pagamento resultar de ato seu praticado com infração à lei.
>
> 2. Quer dizer, não basta, para tipificar a responsabilidade do sócio-gerente, o indimplemento da sociedade, porque este pode decorrer do risco natural aos negócios – risco, aliás, pressiposto na própria natureza da sociedade por quotas de responsabilidade limitada" (Recurso Especial n ° 1.674-0/GO, STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, j. em 16.10.1995, DJU de 06.11.1995).

> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO REGIMENTAL - EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO - INADIMPLEMENTO DO TRIBUTO - NÃO-CARACTERIZAÇÃO DE INFRAÇÃO À LEI -

MATÉRIA PREJUDICADA - DESNECESSIDADE DE EXAME.

1. Somente as hipóteses de infração à lei (contrato social ou estatuto) ou de dissolução irregular da sociedade é que podem ensejar a responsabilização pessoal do dirigente, sendo indispensável, ainda, que se comprove que agiu ele dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.

2. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração à lei.

3. Não merece apreciação a matéria apontada pela agravante se, uma vez rebatida a primeira proposição do raciocínio desenvolvido pelo Tribunal de origem, rui todo o encadeamento seguinte de argumentos, ocasionando a prejudicialidade das teses.

4. Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EDcl no REsp 817.764/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05.10.2006, DJ 19.10.2006 p. 279)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA OS SÓCIOS-GERENTES. RESPONSABILIDADE PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 13 DA LEI Nº 8.620/93. MATÉRIA DECIDIDA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO SOB ENFOQUE

CONSTITUCIONAL. INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO DE PAGAR TRIBUTOS. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS INDICADOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

1. O Tribunal a quo, ao analisar a possibilidade de aplicação do art. 13 da Lei nº 8.620/93 ao caso, decidiu a questão sob o enfoque eminentemente constitucional, de competência do STF e, portanto, fora do âmbito de apreciação do recurso especial.

2. O mero inadimplemento da obrigação de pagar tributos não constitui infração legal capaz de ensejar a responsabilidade prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

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. Por possuir a CDA presunção juris tantum de liquidez e certeza, seria gravame incabível a exigência de que o Fisco fizesse prova das hipóteses previstas no art. 135 do CTN.

5. Recurso especial conhecido em parte e provido.

(REsp 888.444/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 21.11.2006, DJ 01.12.2006 p. 300)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-GERENTE. ARTIGO 135, CTN.

1. É assente na Corte que o redirecionamento da execução fiscal e seus consectários legais somente é cabível para o sócio-gerente da empresa 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 (Precedentes: REsp n.º 513.912/MG, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 01/08/2005; REsp n.º 704.502/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 02/05/2005; EREsp n.º 422.732/RS, Rel.

Min. João Otávio de Noronha, DJ de 09/05/2005; e AgRg nos EREsp n.º 471.107/MG, desta relatoria, DJ de 25/10/2004).

2. Hipótese em que não restou comprovado que o sócio exercia atividade de gerência, sendo a fortiori irrelevante ter havido ou não dissolução irregular da empresa executada (REsp 645.262/SC, Rel.

p/ Acórdão Min. JOSÉ DELGADO, DJ 06.02.2006).

3. "A ausência de recolhimento do tributo não gera, necessariamente, a responsabilidade solidária do sócio-gerente, sem que se tenha prova de que agiu com

excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa." (EREsp 374.139/RS, Relator Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ de 28.02.2005).

4. Ressalva do ponto de vista no sentido de que a ciência por parte do sócio-gerente do inadimplemento dos tributos e contribuições, mercê do recolhimento de lucros e pro labore, caracteriza, inequivocamente, ato ilícito, porquanto há conhecimento da lesão ao erário público.

5. Agravo Regimental desprovido.

(AgRg no Ag 746.345/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.10.2006, DJ 30.11.2006 p. 155)

RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 135, III, CTN.REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. LIMITES. EXCESSO DE PODER. INFRAÇÃO A LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO.

1. Ausência de combate ao único fundamento do aresto recorrido para afastar a alegada decadência. Aplicação da inteligência das Súmulas 283 e 284 do STF.

2. Sem provas de que o representante da sociedade agira com excesso de mandato ou infringência à lei ou ao contrato, não há de redirecionar-se para ele a execução.

3. O mero inadimplemento da obrigação de pagar tributos não constitui infração legal

> capaz de ensejar a responsabilidade prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.
>
> 4. Recurso especial conhecido em parte e provido.
>
> (REsp 750.827/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 15.08.2006, DJ 25.08.2006 p. 324)

Irrepreensível o entendimento que se pacificou no Superior Tribunal de Justiça, porquanto, impor o rótulo de infração, para fins do art. 135, ao simples não – recolhimento de tributos,independente de exteriorização de conduta dolosa ou fraudulenta de seu sócio-gerente ou diretor, seria o mesmo que ampliar, por via exclusivamente interpretativa, a hipótese de incidência de uma regra de absoluta exceção.

Nas palavras de Alexandre Macedo sobre o tema:

> “Raciocinar deferentemente, seria o mesmo que convalidar uma ilógica esdrúxula subversão do sistema, resultante da metamorfose da exceção em regra e da regra em exceção, à medida que os sócios-gerentes e diretores, independentemente de comprovada culpa subjetiva, seriam sempre – quer nas relações de Direito Público, quer nos negócios jurídicos praticados sob a égide do Direito Privado – virtualmente responsáveis

(por substituição) por toda e qualquer dívida fiscal societária". [28]

Para um adequado entendimento do art. 135 do CTN, portanto, não é relevante saber se o não pagamento de um tributo é infração à lei. O importante é aferir quem praticou essa infração, se a pessoa jurídica através de seu órgão, ou se a pessoa natural que lhe dá corpo.

Não se pode pretender que a pessoa jurídica só produza atos lícitos, excluindo de sua responsabilidade a violação de normas jurídicas, supostamente imputável apenas aos sócios ou dirigentes. Se o ato foi praticado pela pessoa jurídica, através de órgão seu, a responsabilidade pe da pessoa jurídica, e não da pessoa física que validadmente exercia a função de órgão. Ao revés, *"se a pessoa ou as pessoas que compõem o órgão atuam fora dos limites da competência, o ato não é ato de órgão; portanto não é ato da pessoa jurídica".* [29]

Concluímos, pois, que os diretores e sócios-gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do art. 135 do CTN, quando atuem fora dos limites de sua competência. Essa atuação, por óbvio, é aquela que se dá com infração das normas que limiam essa competência, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos.

---

[28] TAVARES, Alexandre Macedo. "Dívida Fiscal Societária e a Natureza Jurídica Específica da Responsabilidade dos sócios-gerentes e diretores: Solidariedade inconteste ou Substitutividade Excepcional?", Revista Dialética de Direito Tributário n° 75, p. 27.

[29] MIRANDA, pontes. Tratado de Direito Privado, 3ª ed., Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1970, v. 1, n° 5, p. 290.

3.3 A Responsabilidade Tributária dos sócios e administradores sob a ótica da jurisprudência.

3.3.1 Jurisprudência no STF (antiga e atual)

Iniciemos nosso estudo, pela jurisprudência que antigamente predominava no STF sobre a matéria. Importante é relembrar que como o Supremo Tribunal Federal só passou a julgar matérias essencialmente constitucionais, após 1988, esse acórdão é bem antigo:

> "EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMAÇÃO PASSIVA. As pessoas referidas no inciso IIi do art. 135 do CTN são sujeitos passivos da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis por substituição e, assim sendo, se lhes aplica o disposto no art. 568, V, do Código de Processo Civil, não obstante seus nomes não constarem no título extrajudicial. Recurso Extraordinário conhecido e provido" (STF, 2ª Turma, rel. Min. Moreira Alves. RE n° 96.414/RJ, DJU 21.5.82, p. 14.873)

Ora, o grande problema dessa ementa jurisprudencial do STF diz respeito a não abordagem da justificativa para que tais pessoas arroladas na legislação tributária passassem a ser responsáveis. A corte, por

essa decisão, não se manifestou sobre os requisitos da passagem da execução fiscal do contribuinte para o responsável.

Outro problema do acórdão antigo do STF diz com o fato de que a suprema corte entendia que para a responsabilização tributária era desnecessário que a execução tributária fosse interposta contra o responsável. Permitia, em outras palavras, que houvesse uma execução fiscal sem título hábil. Bastava que o Procurador da Fazenda pedisse ao juiz que colocasse no pólo passivo da execução qualquer pessoa, independentemente de qualquer verificação prévia, que esse alguém passaria a ser executado.

Revendo seu entendimento o STF decidiu que:

> "EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. Não se exige conste da certidão de divida ativa o nome do responsável tributário; nem que, previamente, se lhe verifique a responsabilidade, in concreto; deve, porem, comprovar-se essa condição de responsável (arts-134 e 135 do CTN, nos vários incisos), não bastando, para isso, que se alegue tenha a sociedade sido irregularmente dissolvida. invocação deficiente de dispositivo legal violado; ausência dos pressupostos de incidencia; dissidio indemonstrado. Recurso Extraordinário não conhecido. (RE 102807 / RJ - RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. OSCAR CORREA Julgamento: 10/08/1984).

Com esse entendimento, o STF passou a exigir como prova, para efetivara execução fiscal, a condição de responsável tributário.

3.3.2 Jurisprudência no STJ (antiga e atual)

Inicialmente, o STJ acompanhou o STF em seu entendimento sobre a desconsideração da personalidade jurídica e conseqüente redirecionamento da execução para o sócio. Essa linha, como já se viu, permitia, livremente, a substituição da responsabilidade da Pessoa Jurídica, por seus sócios, como vemos no julgado abaixo:

> TRIBUTARIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS OPOSTOS POR SOCIO QUOTISTA, GERENTE DA EMPRESA DEVEDORA, COMO RESPONSAVEL SUBSTITUTO, EM FACE DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. ART. 135, III, DO CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL.
>
> Constitui infração da lei, com conseqüente responsabilidade do sócio-gerente pelos débitos fiscais da empresa, como devedor substituto, a dissolução irregular da sociedade, mediante a mera paralisação de suas atividades.

> Gerente, para os efeitos em tela, e aquele como tal considerado no respectivo registro comercial da entidade.
>
> Recurso provido.
>
> (REsp 8838/SP, Rel. MIN. ILMAR GALVÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 06.05.1991, DJ 27.05.1991 p. 6955)

Por esta decisão, entendeu o STJ que a responsabilidade tributária do sócio tinha natureza objetiva, ou seja, independia do *animus* do agente. Bastava que se verificasse ocorrido – não-recolhimento do tributo – e a contemporaneidade do agente em atividade de gerenciamento ou administração, para que sua responsabilidade seja fixada.

Já na jurisprudência mais recente do STJ, alterou-se substancialmente o entendimento até então consolidado. Confira-se a diferença do julgado:

> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ICMS. APROVEITAMENTO IRREGULAR DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. EXECUÇÃO FISCAL DIRIGIDA CONTRA EX-DIRETOR DE SOCIEDADE DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, CTN. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO OU DA

INCAPACIDADE DA EMPRESA PARA SOLVER O DÉBITO FISCAL.

1. A responsabilidade tributária substituta prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial depende da prova, a cargo da Fazenda Estadual, da prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato e da incapacidade da sociedade de solver o débito fiscal.

2. O ex-diretor de sociedade de responsabilidade por cotas não responde objetivamente pela dívida fiscal apurada em período contemporâneo a sua gestão, pelo simples fato da sociedade não recolher a contento o tributo devido, visto que, o não cumprimento da obrigação principal, sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa contribuinte e não "infração legal" deflagradora da responsabilidade pessoal e direta do sócio retirante.

3. Agravo a que se nega provimento.

(AgRg no Ag 246475/DF, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, SEGUNDA TURMA, julgado em 01.06.2000, DJ 01.08.2000 p. 244)

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: SÓCIO-GERENTE (ART. 135, III, DO CTN).

1. O sócio-gerente de sociedade limitada responde subsidiária e subjetivamente pelo

débito da sociedade, se ela ainda não se extinguiu.

2. O artigo 135, III, do CTN, não é impositivo e a jurisprudência do STJ, após controvérsia, vem se inclinando pela predominância da responsabilidade subjetiva.

3. Recurso especial improvido.

(REsp 135.091/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15.02.2001, DJ 09.04.2001 p. 337)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL.RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN.NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO FISCO DE VIOLAÇÃO À LEI. REEXAME DE PROVA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 07/STJ. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que desproveu o agravo de instrumento da agravante.

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

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

3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento no sentido de que o simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal.

4. "A responsabilidade tributária substituta prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial depende da prova, a cargo da Fazenda Estadual, da prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato e da incapacidade da sociedade de solver o débito fiscal." (AgReg no AG nº 246475/DF, 2ª Turma, Relª Minª. NANCY ANDRIGHI, DJ de 01/08/2000) 5. Demonstrado, de modo evidente, que a procedência do pedido está rigorosamente vinculada ao exame das provas depositadas nos autos.

Na via Especial não há campo para se revisar entendimento de 2º grau assentado em prova, visto que a missão de tal recurso é, apenas, unificar a aplicação do direito federal, nos termos da Súmula nº 07/STJ.

6. Precedentes das egrégias 1ª Seção e 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior.

7. Agravo regimental não provido.

(AgRg no Ag 570.378/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22.06.2004, DJ 09.08.2004 p. 176)

"TRIBUTÁRIO.EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, CTN. DIRETOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO.

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

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

3. Não é responsável por dívida tributária, no contexto do art. 135, III, CTN, o sócio que se afasta regularmente da sociedade comercial, sem ocorrer extinção ilegal da empresa, ne ter sido provado que praticou atos com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

4. A empresa que continuou em atividade após a retirada do sócio. Dívida fiscal, embora contraída no período em que o mesmo participava, de modo comum com os demais sócios, da administração da empresa, porém, só apurada e cobrada posteriormente.

5. Não ficou demonstrado que o embargado, embora sócio-administrador em conjunto com os demais sócios, tenha sido responsável pelo não pagamento do tributo n vencimento. Não há como, hoje, após não

> integrar o quadro social da empresa, ser responsabilizado.
>
> 6.Embargos de divergência rejeitados." (ERESsp 100739/SP (1999/0017927-7) – DJ 28//022000, p. 32, 1ª Seção do STJ – Rel. Min. José Delgado)

3.4 A responsabilização penal dos sócios e administradores.

Os crimes de "colarinho branco", como são conhecidos os crimes tributários no Brasil não se constituem em privilégio dos grandes empresários ou contribuintes de alta riqueza. Atestam os Tribunais a existência do tipo entre pequenos e médios empresários, o que não se constitui em excepcionalidade, tendo em vista o peso da altíssima carga tributária sobre as pessoas físicas ou jurídicas, o que se estima em aproximadamente de 34% do PIB.

Há de ressaltar, ainda, a prática reiterada de sonegar receitas, seja com condutas elisivas que o Fisco tenta podar, seja com o cometimento de infrações à legislação tributária, mesmo enfrentando o risco de autuação, com pesadas multas.

A doutrina aponta três fatores que reiteradamente têm dado ensejo ao aumento das demandas criminais na ordem tributária, quais sejam: a denúncia genérica nos crimes societários; a tipicidade nos crimes de sonegação fiscal; e, por fim, a apropriação indébita dos tributos indiretos, cujo mecanismo de arrecadação enseja a existência de dois contribuintes: o que paga, chamado de contribuinte de fato, e o que recebe para depois recolher aos cofres públicos, o contribuinte de direito.

Uma série de irregularidades fiscais passou a figurar como crimes, deixando em perplexidade a sociedade jurídica. É o que acontece, por exemplo, ao analisarmos, mesmo de forma perfunctória, a Lei 8.137/90, que enseja vários questionamentos: o seu art. 1º tipifica como crime a supressão ou redução de tributo - é a antiga sonegação fiscal - e o artigo 2º tipifica a apropriação indébita.

Ambos os artigos não encontraram ainda um ponto de equilíbrio entre o Direito Penal e o Direito Tributário, e até hoje não há uma definição se temos, na espécie, um crime de resultado ou um crime de mera conduta. Se crime de resultado, naturalmente só seria possível desencadear a ação penal ao término do

procedimento administrativo. Contudo, o Ministério Público não aceita se imponha no seu agir uma condicionante, nem mesmo legal. A Lei 9.430/96, embora tenha estabelecido no seu artigo 83: o Fisco só pode noticiar delito ao MP após proferida decisão final na esfera administrativa sobre a exigência fiscal do crédito tributário, foi a regra considerada inibidora da independência das esferas administrativa e penal.

Sustentou o *parquet* estar legitimado a proceder independentemente de representação fiscal, desde que lhe chegue a notícia de fato criminoso e que os intermináveis processos administrativos e seus inúmeros recursos levariam à impunidade, pela prescrição.

Por fim, surge interessante questão em torno dos crimes societários: a denúncia vem, a maioria das vezes, sem a descrição da conduta dos réus. A jurisprudência sedimentou-se, em princípio, no sentido de admitir denúncia genérica, entendimento que foi aos poucos sendo alterado. Hoje há restrições contra a denúncia sem a descrição da participação de cada denunciado.

Neste sentido, temos o julgado seguinte:

PENAL. PROCESSUAL. CRIME SOCIETÁRIO. AÇÃO PENAL. TRANCAMENTO. INÉPCIA DA DENÚNCIA. "HABEAS CORPUS". RECURSO.

1. Nos chamados crimes societários, imprescindível que a denúncia descreva, pelo menos, o modo como os co-autores concorreram para o crime.

2. A invocação da condição de sócio, gerente ou administrador, sem a descrição de condutas específicas, não basta para viabilizar a peça acusatória, por impedir o pleno direito de defesa. Denúncia inepta.

3. "Habeas Corpus" conhecido; pedido deferido para trancar a Ação Penal instaurada contra os pacientes.

(HC 8.258/PR, Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, 5ª Turma, por maioria, DJ de 06/09/1999)

Corroborando a ideia já exposta, no que diz respeito à responsabilização tributária do sócio, constata-se, no que tange a responsabilidade penal o mesmo princípio da responsabilidade subjetiva com exigência de dolo direto por parte do autor da conduta.

3.5 Do Redirecionamento da Execução para os sócios-administradores e sua defesa.

O Sistema de Execução Fiscal disciplinada pela Lei 6.830/80 não tem como objetivo principal definir de quem é a responsabilidade pela obrigação tributária, mas tão-somente, expropriar os bens do devedor a fim de satisfazer o direito do credor.

Antes de analisar o atual tratamento dado ao redirecionamento da execução aos sócios, impende analisar como se tratava o tema nos tribunais.

Realizada a hipótese de incidência e não satisfeita a obrigação fiscal pela pessoa jurídica, desde que devidamente constituído o respectivo crédito tributário através do lançamento – com descarte das hipóteses que lhe suspendem a exigibilidade (art. 151, CTN).

Essa sistemática tem sido aplicada pelo Fisco quando da persecução de seu crédito. Contudo, o que se observa é que o mesmo não ocorre quanto a questão da reiterada e pretensa responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes/dirigentes por débito fiscal societário.

Em decorrência disso, tornou-se comum pedir o redirecionamento da execução fiscal para os sócios-

administradores da empresa executada sempre que constatado que a mesma não possua patrimônio suficiente para satisfazer o débito existente. Não se questiona, sequer, o cabimento dessa medida que geralmente se operacionaliza por pedido incidental efetuado nos próprios autos (modo de operação), de forma independente de qualquer medida judicial específica ou formação de nova relação processual. [30]

Nesse sentido é o julgado do Supremo Tribunal Federal:

"EXECUÇÃO FISCAL. BENS PARTICULARES DE SÓCIO DE SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA.

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 responsabilidade do sócio-gerente ou responsável, principalmente se agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN). Orientação da Corte."

(Recurso Extraordinário n° 107.32/RJ, STF, 1ª Turma, Rel. Min. Oscar Correia, j. em 22.10.1985, DJU de 14.11.1985, p. 20.571.

[30] TAVARES, Alexandre Macedo. Op. Cit. p. 17.

Na atualidade, com o advento dos temas 981 e 962, o tema foi pacificado no STJ, de modo que restou assim previsto o redirecionamento da execução:

TEMA 981: "O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio, com poderes de administração na data em que configurada ou presumida a dissolução irregular, ainda que não tenha exercido poderes de gerência quando ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido, conforme art. 135, III, do CTN".

TEMA 962: O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN.

Prima facie, impende destacar a Súmula 430 do STJ que entende que apenas o não pagamento dos tributos pelos sócios-gerentes ou administradores na época dos fatos geradores seria insuficiente para que haja o redirecionamento da execução fiscal.

A fortiori, o redirecionamento em razão de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei que caracterizam a dissolução irregular não podem ser considerados mero inadimplemento do tributo.

De outra forma, não se redireciona pela mera inadimplência do crédito tributário, conforme dispõe a Súmula 430 do STJ *"O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade do sócio-gerente"*, mas pelas situações previstas no art. 135, caput, do Código de Processo Civil, que seria o excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatutos.

Nessa toada, o Superior Tribunal de Justiça editou a da Súmula 435 que trata da ocorrência da dissolução irregular como infração de lei, tendo por resultado o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente ou administrador pelo encerramento das atividades da pessoa jurídica sem o cumprimento das normativas empresariais, no sentido de que *"Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".*

O que se observa da análise do que foi exposto, considera-se a presunção da dissolução irregular da

empresa quando constatado pelo operador da justiça que a empresa executada deixou de funcionar no seu endereço e sem comunicar os órgãos oficiais, o que ensejaria o redirecionamento da execução fiscal para os sócios condicionada à comprovação que exerciam poderes de administração ou gerência.

Nesses termos, para o erário público a data do fato gerador ou vencimento do tributo não seria o termo para definir eventual responsabilidade pela dissolução irregular e o redirecionamento da execução fiscal, uma vez que o que ocasiona a responsabilização tributária seria a infração da lei, perfectibilizada na dissolução irregular ou a sua presunção.

Impende ainda declinar o Tema 444 com o fim de encerrar qualquer cizânia jurisprudencial que eventualmente houvesse sobre a temática.

> *TEMA 444: (i) o prazo de redirecionamento da Execução Fiscal, fixado em cinco anos, contado da diligência de citação da pessoa jurídica, é aplicável quando o referido ato ilícito, previsto no art. 135, III, do CTN, for precedente a esse ato processual;*
> *(ii) a citação positiva do sujeito passivo devedor original da obrigação tributária, por si só, não provoca o início do prazo prescricional quando o ato de dissolução irregular for a ela subsequente, uma vez que, em tal circunstância, inexistirá, na aludida data (da citação), pretensão contra os*

sócios-gerentes (conforme decidido no REsp 1.101.728/SP, no rito do art. 543-C do CPC/1973, o mero inadimplemento da exação não configura ilícito atribuível aos sujeitos de direito descritos no art. 135 do CTN). O termo inicial do prazo prescricional para a cobrança do crédito dos sócios-gerentes infratores, nesse contexto, é a data da prática de ato inequívoco indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário já em curso de cobrança executiva promovida contra a empresa contribuinte, a ser demonstrado pelo Fisco, nos termos do art. 593 do CPC/1973 (art. 792 do novo CPC - fraude à execução), combinado com o art. 185 do CTN (presunção de fraude contra a Fazenda Pública);

e,

(iii) em qualquer hipótese, a decretação da prescrição para o redirecionamento impõe seja demonstrada a inércia da Fazenda Pública, no lustro que se seguiu à citação da empresa originalmente devedora (REsp 1.222.444/RS) ou ao ato inequívoco mencionado no item anterior (respectivamente, nos casos de dissolução irregular precedente ou superveniente à citação da empresa), cabendo às instâncias ordinárias o exame dos fatos e provas atinentes à demonstração da prática de atos concretos na direção da cobrança do crédito tributário no decurso do prazo prescricional.

Não é outro o entendimento da jurisprudência do STJ a respeito do tema.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA DE NATUREZA REPETITIVA. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. ***INOCORRÊNCIA. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL, NA HIPÓTESE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA PESSOA JURÍDICA EXECUTADA. IMPOSSIBILIDADE DE SEREM CONSIDERADOS COMO RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS OS SÓCIOS OU OS TERCEIROS NÃO SÓCIOS QUE, APESAR DE EXERCEREM A GERÊNCIA DA PESSOA JURÍDICA EXECUTADA, À ÉPOCA DO FATO GERADOR, DELA REGULARMENTE SE AFASTARAM, SEM DAR CAUSA À SUA POSTERIOR DISSOLUÇÃO IRREGULAR.*** *TEMA 962/STJ. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.*

I. Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015, aplicando-se, no caso, o Enunciado Administrativo 3/2016, do STJ, aprovado na sessão plenária de 09/03/2016 ("Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos

os requisitos de admissibilidade recursal na forma do Novo CPC").

Com o advento do CPC/2015, o rito de processo e julgamento dos recursos especiais repetitivos passou a ser estabelecido nos arts.

1.036 a 1.041 do referido diploma normativo, aplicáveis ao caso. Em consonância com o disposto no art. 1.036, § 5º, do CPC/2015 e no art. 256, caput, do RISTJ, previu-se a necessidade de afetação de dois ou mais recursos representativos da controvérsia, exigência cumprida, no caso, em razão de também terem sido afetados os Recursos Especiais 1.377.019/SP e 1.787.156/RS, que cuidam do mesmo tema 962/STJ.

II. No acórdão recorrido, ao manter a decisão monocrática do Relator, em 2º Grau, que, com fundamento no art. 557, caput, do CPC/73, negara seguimento ao Agravo de Instrumento interposto pela Fazenda Nacional, o Tribunal de origem confirmou o decisum que, nos autos da Execução Fiscal, havia indeferido o requerimento de inclusão, no polo passivo do feito executivo, de sócios que, embora tivessem poder de gerência da pessoa jurídica executada, à época do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se afastaram, sem dar

causa, portanto, à sua posterior dissolução irregular. O acórdão recorrido não registra e a recorrente não alega a prática de qualquer ato ilícito, pelos ex-sócios, quando da ocorrência do fato gerador. No Recurso Especial a Fazenda Nacional sustenta a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica executada, contra os sócios que exerciam a sua gerência ao tempo do fato gerador e dela regularmente se retiraram, antes da sua dissolução irregular, não lhe dando causa.

III. A controvérsia ora em apreciação, submetida ao rito dos recursos especiais representativos de controvérsia, nos termos dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC/2015, restou assim delimitada:

"Possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio que, apesar de exercer a gerência da empresa devedora à época do fato tributário, dela regularmente se afastou, sem dar causa, portanto, à posterior dissolução irregular da sociedade empresária" (Tema 962/STJ).

IV. Não há falar, na hipótese, em violação ao art. 1.022 do CPC/2015, porquanto a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, de vez que os votos condutores do acórdão recorrido e do acórdão

proferido em sede de Embargos de Declaração apreciaram fundamentadamente, de modo coerente e completo, as questões necessárias à solução da controvérsia, dando-lhes, contudo, solução jurídica diversa da pretendida.

V. A Primeira Seção do STJ, ao julgar, sob o rito dos recursos repetitivos, o Recurso Especial 1.101.728/SP (Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe de 23/03/2009), fixou a tese 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" (Tema 97 do STJ). No mesmo sentido dispõe a Súmula 430/STJ ("O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente").

VI. É firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que, à luz do art. 135, III, do CTN, não se admite o redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada, contra o sócio e o terceiro não sócio que, embora exercessem poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem a prática de ato com excesso de

poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retiraram e não deram causa à sua posterior dissolução irregular. Precedentes do STJ:

EREsp 100.739/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJU de 28/02/2000; EAg 1.105.993/RJ, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 01/02/2011; AgRg no Ag 1.346.462/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 24/05/2011; REsp 1.463.751/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 25/09/2014; AgRg no AREsp 554.798/SC, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 11/09/2014; AgRg no REsp 1.441.047/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 30/09/2014.

VII. A própria Fazenda Nacional, embora, a princípio, defendesse a responsabilização do sócio-gerente à época do fato gerador, curvou-se à tese prevalecente no Superior Tribunal de Justiça, como se depreende da alteração da Portaria PGFN 180/2010, promovida pela Portaria PGFN 713/2011.

VIII. Tese jurídica firmada: "O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na

> *presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN."*
>
> *IX. Caso concreto: Recurso Especial improvido.*
>
> *X. Recurso julgado sob a sistemática dos recursos especiais representativos de controvérsia (art. 1.036 e seguintes do CPC/2015 e art. 256-N e seguintes do RISTJ).*
>
> *(REsp n. 1.776.138/RJ, relatora Ministra Assusete Magalhães, Primeira Seção, julgado em 24/11/2021, DJe de 1/12/2021.)*

Nessa ordem de ideias, conclui-se que é possível inferir que a jurisprudência do STJ se construiu no sentido de que não seria suficiente que houvesse o mero inadimplemento de dívidas tributárias pela pessoa jurídica para justificar o redirecionamento da execução fiscal ao sócio administrador ou gerente. De sorte que a dissolução irregular apenas será infração à lei, nos termos do art. 135, caput, do CTN, de onde se infere que a não localização da pessoa jurídica em seu domicílio

fiscal, bem como a eventual ausência de comunicação aos órgãos competentes enseja a presunção de dissolução irregular.

3.5.1 Do cabimento dos Embargos e da Objeção de pré-executividade.

Frente à situação apresentada, cabe ao sócio-gerente, na tentativa de se defender, fazer uso do remédio processual específico de oposição à execução, qual seja– os embargos – mormente quando ausente qualquer prática de atos dolosos ou fraudulentos realizados em nome da sociedade.

Devemos reiterar que a violação à lei, ao contratou ao estatuto não é presumida, exigindo-se prova concreta de que o sócio-gerente ou diretor agiu culposa ou dolosamente na administração da empresa.

Tendo em vista que a legislação comercial afasta a responsabilidade objetiva do sócio ou administrador, não há porque se imaginar que seria diferente o objetivo do art. 135 do CTN, que trata da responsabilidade tributária por substituição.

Nesse contexto defende-se a possibilidade de cabimento de uma outra forma de defesa, qual seja a objeção de não-executividade (ou pré-

executividade), que é um remédio jurídico que propicia ao executado, no início da lide, e independente de garantia do juízo, manifestar-se acerca da existência de vícios fundamentais, como por exemplo, ausência das condições da ação, ou mesmo ausência dos pressupostos de existência válida ou de desenvolvimento regular do processo.

Ressalte-se que a objeção de pré-executividade não tem, claro, o mesmo âmbito de atuação, restringindo-se às argüições que possam ser conhecidas ex-officio pelo julgador, em razão de seu conteúdo de ordem pública. Por isso ser melhor a denominação Objeção de Pré-executividade à Exceção de Pré-executividade, como, se popularizou.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com efeito, a constatação de infração à lei (ilicitude), praticada por administrador de pessoa jurídica em desfavor do Fisco, viabiliza a caracterização de responsabilidade tributária pessoal.

Sustentamos que o direito tributário já manuseia a figura da “desconsideração da personalidade jurídica”.

Neste sentido, a figura da “desconsideração” desenvolveu-se com mais substância no direito privado. Chegou, no estágio atual de sua evolução, a ser expressamente prevista, com caráter geral, no novo Código Civil (art. 50).

Assim, o desenvolvimento mais explícito, rápido e completo da figura da “desconsideração da personalidade jurídica” nos domínios do direito privado pode e deve ser aproveitado no campo do direito tributário, já familiarizado, embora parcialmente, com a prática. Nesta linha, os preceitos já impostos pelo Código Civil, CLT e CDC afirmam e confirmam a possibilidade de se afastar a personalidade jurídica quando esta concorre para a proteção indevida de patrimônios individuais em detrimento do Fisco.

Contudo, esse instituto não pode ser utilizado de forma indiscriminada. A regra é que a empresa (pessoa jurídica) responda por suas dívidas tributárias, ainda que com seu patrimônio. Desconsiderar esse princípio da autonomia da empresa e do sócio para invadir a esfera patrimonial do sócio-administrador/dirigente, responsabilizando-o por débito tributário da empresa, só poderá se dar, quando presentes os requisitos de aplicação da Teoria da Desconsideração.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BASTOS, Celso Seixas Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra (Colaborador). *Comentários à constituição do Brasil (Promulgada em 5 de outubro de 1988)*. São Paulo: Saraiva, 1997.

BECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BIANCO, João Francisco. O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1989.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Alguns Reflexos do Código Civil no Direito Tributário. In: Betina Treiger

Grupenmacher (Coordenadora). Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COSTA, Alcides Jorge. A competência tributária e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (de Aliomar Baleeiro). 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, 2° volume, Teoria Geral das Obrigações. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 19955, p.129.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Desconsideração da Personalidade Jurídica no Novo Código Civil. São Paulo: MP Editora, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil. In:Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Gandra (Coordenador). *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código Civil e Reflexo no

Direito Tributário. In: Betina Treiger Grupenmacher(Coordenadora). Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin,2004.

MIRANDA, pontes. Tratado de Direito Privado, 3ª ed., Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1970, v. 1, n° 5, p. 290.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

REZENDE, Condorcet. A Competência Tributária e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. O Abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil. In: Betina Treiger Grupenmacher (Coordenadora). Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ALVES, Alexandre. A Desconsideração da Personalidade Jurídica à Luz do Direito Civil-Constituiconal, tese, 418 f.,UERJ,2003., p. 142

CASILLO, João. Desconsideração da pessoa jurídica. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 258, p.24-40, out. 1979

COELHO, Fábio Ulhôa. Curso de Direito Comercial. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 35.

DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. São Paulo: Ltr, 2003, p. 386.

FRAGALE FILHO, Roberto. A desconsideração da personalidade jurídica no novo Código Civil e sua repercussão nas relações trabalhistas. LTR, São Paulo, v. 67, n. 3, mar. 2003, p. 287.

MARANHÃO, Délio *et al*. Instituições de Direito do Trabalho. 21. ed. São Paulo: Ltr, 2003, p. 294.

MAGANO, Octávio Bueno. Os grupos de empresa no Direito do Trabalho. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1979, p. 307-308.

MARTINS, Ives Gandra. A responsabilidade solidária dos sócios ou administradores ante as dívidas trabalhistas da sociedade. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil-03/revista/ver-15 >. Acesso em: 20 jul. 2004.

MORAIS, Priscila Mathias Rabelo. Da responsabilização dos sócios na execução trabalhista. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2003. 237 f., p. 55

NAHAS, Thereza Cristina. Desconsideração da personalidade jurídica: reflexos civis e empresariais nas relações de trabalho. São Paulo: Atlas, 2004, p. 18.

PAULSEN, Leandro, Direito Tributário. - 5- EDICAO 2003 – Revista e Atualizada, ED. Livraria do Advogado.

PASTORE, José. A evolução do trabalho humano: leituras em relações do trabalho. São Paulo: Ltr, 2001, p. 49. Na apresentação do livro, que se consubstancia numa coletânea de diversos artigos em relação do mundo do trabalho, o autor esclarece que "o mundo do trabalho é,

por natureza, entrelaçado. Mais do que isso, é um verdadeiro caleidoscópio, que se modifica a cada momento, seguindo a sua própria lógica - o que requer uma visão multifacetada do lado de quem investiga o terreno."

REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e fraude através da personalidade jurídica. Revista dos Tribunais, São Paulo, v.410, p.12-24, dez.1969.

RODRIGUES, Américo Plá. Princípios de Direito do Trabalho. São Paulo: LTr, 2000, p. 2

SARAI, Leandro. A doutrina da desconsideração da personalidade jurídica e alguns de seus reflexos no ordenamento jurídico brasileiro: Lei nº 8.078/90, Lei nº 8.884/94, Lei nº 9.605/98 e Lei nº 10.406/02. Jus Navigandi, Teresina,15, 15 mar 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6440>. Acesso em: 14 dez. 2006.

SILVA, Alexandre Couto. Desconsideração da personalidade jurídica: limites para sua aplicação. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 780, out. 2000, p.5