DESPERSONALIZAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA NO PROCEDIMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL

Angelo Ernesto Ehl Barbosa, Acadêmico de Direito, 10º período da Universidade Tiradentes (Unit).

RESUMO: O estudo tem como principal escopo apresentar a interpretação sistemática das leis, no sentido de obter um melhor entendimento dos dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN), das jurisprudências e da doutrina, no que concerne à responsabilidade dos sócios-gerentes por dívidas tributárias das pessoas jurídicas. Aborda-se, essencialmente, a responsabilidade tributária do sócio-gerente. O segundo capítulo discorre sobre a despersonalização, ou desconsideração da pessoa jurídica no procedimento de execução fiscal. O que mais se direciona, pelo nosso entendimento, são os artigos 134 e 135 do CTN, assim como outros, de demais legislações.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade; despersonalização; tributo.

ABSTRACT: The principal scope of this study is to present the systematic interpretation of the law in order to obtain a better understanding of the mechanisms of the National Tributary Code (CTN), of the jurisprudence and of the doctrine in what concerns the responsibility of the manager partner for the tributary debts of juridical people. It is approached, essentially, the tributary responsibility of the manager partner in order to get to the focus of the question. The chapter two approaches the despersonalization or the disregard of the juridical person in the fiscal execution procedure. What are more directed to it, as we understand, are the articles 134 and 135 of the CTN as well as the others from other legislations.

KEY WORDS: responsibility; depersonalization; tax.

SUMÁRIO: 1. Responsabilidade Tributária por Transferência de Terceiros; 2. A Teoria da Despersonalização da Pessoa Jurídica e o Procedimento de Execução Fiscal; 2.1 Da pessoa jurídica e o princípio

da autonomia patrimonial; 2.2. Despersonalização da pessoa jurídica no Direito Tributário; 2.3. Da previsão legal; 3.Conclusão.

1. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR TRANSFERÊNCIA DE TERCEIROS

Quanto à obrigação tributária, no que se refere à responsabilidade de terceiros, já é possível discorrer sobre o que determinam os artigos 134 e 135 do CTN.

A fim de que a referida transferência de responsabilidade incida é imprescindível o acontecimento do fato da interferência do terceiro no ato — seja por ação ou omissão — e que se constate impossibilidade do fisco arrecadar o crédito tributário do contribuinte.

Cabe aqui expor o artigo 134 do CTN, *in verbis*:

> Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
>
> I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
> II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
> III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
> IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
> V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
> VI – os tabeliões, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, em razão do seu ofício;
> VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Uma vez não existindo contribuinte, não se conjeturará a existência de um responsável, o que explica a hipótese prevista neste artigo ser de responsabilidade por transferência.

Para Melo:

> Na questão enfocada, há primeiro de ser exaurida a viabilidade de concretizar-se a exigibilidade tributária do contribuinte, e somente após tal providência revelar-se impraticável é que se compeliria o terceiro à liquidação tributária. Tal responsabilidade só estará legitimada se houver participação (ativa ou omissiva desse terceiro no fato gerador).[1]

Desse modo, verifica-se que a responsabilidade do terceiro é subsidiária à do contribuinte, uma vez que, nestes termos, a Fazenda Pública apenas poderá incorporar os bens do terceiro caso inexistirem bens do contribuinte.

Assim, o legislador pratica flagrante impropriedade ao afirmar que "nos casos de impossibilidade de exigência [...] respondem solidariamente". De fato, caso os sujeitos listados só respondem pessoalmente quando for impossível buscar os bens do contribuinte, verifica-se que há uma regra a ser seguida, motivo pelo qual não cabe considerar a solidariedade, pois tal instituto não comporta benefício de ordem.

Destarte, a regra prevista no art. 134 é de subsidiariedade e não de solidariedade, sendo o contribuinte o primeiro a ser considerado. Além disso, cabe ressaltar o que prescreve o parágrafo único do artigo em questão, uma vez que funda que os terceiros apenas respondem pelos tributos e pelas multas de caráter moratório, não constituindo sujeição ao pagamento de multa pelo descumprimento das obrigações acessórias (CTN).

Para Derzi, nas ocorrências presumidas no artigo em comento só é necessária a constatação de culpa a fim de que se configure a responsabilidade lá prevista, posto que o legislador considerou a hipótese de que os sujeitos antes indicados deveriam concentrar o

[1] MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 188.

máximo de esforços no sentido de exercer seus deveres perante o Fisco, principalmente no que concerne ao pagamento de tributos.[2]

As abordagens feitas até aqui têm relevância uma vez que, se configurada a hipótese aludida no artigo 135, as pessoas presumidas no artigo 134 passarão a responder pessoal e diretamente pelas dívidas, e não mais de configuração subsidiária.

No que consiste a análise da responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN, cabe analisar o que diz respeito aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, prelecionado no inciso III do artigo retromencionado.

O artigo comento reza:

> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
> I – as pessoas referidas no inciso anterior;
> II – os mandatários, prepostos e empregados;
> III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

De fato, é relevante investigar o significado das informações caracterizadoras previstas no art. 135, a fim de elucidar até que ponto as pessoas no mesmo enumeradas podem ser responsabilizadas, por meio de seus bens pessoais.

O inciso III, por sua vez, exige a apresentação de prova de que os mesmos desempenham poderes de administração na empresa, atuando em nome da mesma, a exemplo do contrato social da pessoa jurídica que distende o alcance da norma para os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Ainda neste sentido, é indispensável que tenham praticado ato com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto, bem como se requer, que o ato praticado tenha a condição de gerar obrigação tributária e, logo, o crédito tributário.

---

[2] BALEEIRO, cit., p. 751.

Como se verifica, o legislador não faz a observação do parágrafo único do artigo 134, o qual exime do pagamento das multas provenientes do descumprimento de obrigações acessórias da responsabilidade, os indivíduos nele presumidos. O artigo 135, por seu turno, sendo a responsabilidade pessoal, o agente responde pela dívida de tributo, bem como pelas oriundas de multas resultantes da não observância das obrigações acessórias, frente ao que estabelece o art. 137 do CTN.

Também cabe ressaltar que, ao cometerem atos com abuso de poderes ou transgressão à lei, contrato social ou estatuto, os agentes do art. 135 são os responsáveis pelo período em que incidiu o fato gerador.

Neste sentido, destaca Pausen que:

> Entende-se que a responsabilidade exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. A mera condição de sócio e insuficiente, eis que a condução da sociedade é que é relevante. Também por isso, não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão.[3]

Assim, fica claro que o artigo determina a figura do sócio-gerente — um órgão que gera e executa a vontade da pessoa jurídica —, por meio do qual a sociedade se faz presente. Verifica-se que, no caso, o sócio-gerente não é um simples representante ou prestador de serviços da sua sociedade, atuando por sua conta e risco, responde, espontaneamente, por seus abusos.

Neste caso, a responsabilidade é pessoal, com um agravamento do encargo previsto para os indivíduos indicados no artigo 134, uma vez que no artigo 135, por haver dolo na conduta do agente, não há mais subsidiariedade, mas sim responsabilidade direta.

---

[3] PAUSEN, Leandro. *Direito tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 681.

É nesse sentido a lição de Coêlho, que afirma em suma:

> O art. 135 retira a 'solidariedade' e a 'subsidiariedade' do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração da lei, contrato social ou estatuto. O regime agravado de responsabilidade tributária previsto no artigo estende-se, é óbvio, peremptoriamente, àquelas duas categorias de responsáveis previstas no rol dos incisos II e III (mandatários, prepostos e os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado). O dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do fisco.[4]

O terceiro responde pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias provenientes de atos cometidos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135 do CTN).

Derzi, discorrendo a respeito do artigo, explana:

> O ilícito é assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte.[5]

---

[4] Op. cit., p. 627-628.

[5] Cf. comentário de Derzi à obra de Baleeiro, cit., p. 756.

Observa-se, no comentário da Procuradora do Estado, que o que se fere é a lei, contrato social ou estatuto, sendo desse ato que advém a obrigação tributária pela qual deve ser responsabilizado o sócio-gerente ou administrador. Ainda neste contexto, ela acrescenta:

> A peculiaridade do artigo 135 está em que os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os pratica, são causa (embora externa do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte, mas contrariamente a seus interesses, são assim, do ponto de vista temporal, antes concomitantes ao acontecimento do fato gerador da norma básica, que dá origem á obrigação. Por isso, o dispositivo menciona obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infrações de lei, contrato social ou estatuto.[6]

Não se pode confundir o disposto no artigo 135 do CTN com o artigo 134, inciso IV, do CTN, que prevê a responsabilidade do sócio no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Não se pode limitar a responsabilidade do sócio apenas no caso de liquidação de pessoas, esquecendo-se do artigo 135, inciso III.

Contudo, na situação prevista no art. 135 do CTN — infringência à lei, contrato social ou estatuto — está a exceção à regra, posto que, conforme o que foi mencionado anteriormente, os sócios só respondem por dívidas da empresa nos limites do capital social. Assim, essa é a previsão legal e o que deve ser aplicado em regra.

De acordo Machado, Ilustre doutrinador, não concorda:

> De todos esses dispositivos legais se conclui que a regra é a de que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado não respondem pessoalmente pelos tributos devidos por tais pessoas jurídicas. E a exceção é a de que existirá tal responsabilidade em

[6] Op. cit., p. 757.

> se tratando de créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Não se pode admitir que o não pagamento de tributo configure a infração de lei capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isto levaria suprimir-se regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção.[7]

As pessoas na qualidade de sócio-gerente ou administradores de empresas, podem atuar capciosamente, lesando o contribuinte, a fim de fraudar o fisco e obter vantagens pessoais. Assim, no intuito de solucionar tal questão, o legislador tributário presumiu no artigo 135, III, a responsabilidade pessoal dos que detêm o poder de direção nas empresas e que atuam com abuso de poder, infringindo a lei, contrato social ou estatuto.

Apesar disso, essa responsabilização não ocorre de maneira fácil, com simples inadimplemento fiscal, mas de fato, implica determinados requisitos, como: ser sócio-gerente, diretor ou representante de pessoas jurídicas de direito privado; que um desses agentes tenha praticado ato com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto; o ato praticado ter a faculdade de gerar obrigação tributária, o respectivo crédito tributário e os sócios só respondem por dívidas da empresa nos limites do capital social. Assim, essa é a previsão legal e o que deve ser aplicado em regra.

Segundo Freire,

> É neste artigo 135 que encontramos, em seu inciso III, a responsabilidade do sócio-gerente. Destarte, fica evidenciado que, no processo de execução fiscal, a ação pode ser intentada não apenas em face do devedor originário, mas, também, em relação a terceiros, ou seja, quando o Estado não logra êxito no chamamento do primeiro, tem como alternativa efetivar o redirecionamento da ação em face do co-responsável tributário, *in casu*, o sócio-

[7] Op. cit., p. 137.

> gerente da sociedade ao tempo do cometimento da infração tributária.[8]

A referida possibilidade é justificada, como se citou acima, em decorrência do disposto no art. 135 do CTN, que em seu inciso III, dispõe expressamente:

> Art. 135- São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos:
> [...]
>
> III – os diretores, gerentes, ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Nesse sentido, Coêlho discorda:

> O simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva ou seja dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o artigo 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade) o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados.[9]

---

[8] FREIRE, Eugênia Maria Nascimento. "Responsabilidade do Sócio Gerente no Processo de Execução Fiscal*:* Descumprimento da lei do ICMS como Prática de Ato com Infração da Lei nos Termos Previstos no art. 135, III do CTN". V. 2. *Caderno de Teses XXVIII Congresso Nacional dos Procuradores do Estado – Ética e Estado de Justiça* – Novas Dimensões. Gramado-RS, 1º a 5 set. 2002.

[9] COÊLHO, cit., p. 628.

Cabe ressaltar, nesse contexto, que a responsabilidade em questão, com base no art. 135, inciso III, do CTN é legal, de forma que não há que se questionar sobre existência de dolo na prática de ato com infração da lei.

Verifica-se indubitavelmente no pagamento do ICMS, o sócio-gerente que deixa de efetivar pagamento do ICMS, ocasionando a lavratura de auto de infração e inscrição do débito na Dívida Ativa Estadual, o mesmo tem a clara intenção de obter maiores lucros, praticando até mesmo o crime de sonegação fiscal, conforme será demonstrado a seguir:

Não há dúvida de que o cumprimento das obrigações tributárias, principais ou acessórias, instituem uma das atribuições do sócio-gerente, assim como é óbvio que o descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória, traz como conseqüência a lavratura de auto de infração, pela fiscalização estadual, gerando o crédito tributário e, posteriormente, sua inscrição na dívida ativa.

> Dessa forma, o sócio-gerente que não providencia o pagamento do ICMS nos prazos legais, que descumpre acordos de parcelamento, que não apresenta os documentos fiscais exigidos pela fiscalização, ou seja, que descumpre a lei do ICMS, deve ser responsabilizado, quando a firma executada não possui bens para garantir a execução ou, ainda, quando o contribuinte principal não é encontrado. É verdade que, por ficção legal, a pessoa jurídica possui existência, e esta é distinta da dos seus membros, conforme dispõe expressamente o art. 20, caput, do Código Civil. Porém, não se pode olvidar que, sem o elemento humano, a dar vida à pessoa jurídica, esta possuiria uma existência inócua.[10]

Sobressaia-se, então, que o sócio a ser responsabilizado é o gerente, quer dizer, a pessoa que, além de ter participação societária na empresa, é também responsável pela sua administração. É fundamental

[10] FREIRE. cit., p. 7.

que uma empresa tenha como um de seus objetivos manter atualizada suas obrigações tributárias, trabalhistas, previdenciárias, contábeis, entre outras. Assim, o sócio-gerente que deixa de exercer as obrigações tributárias, entre elas o pagamento do ICMS, incide na responsabilidade do art. 135, inciso III, do CTN. Destarte, essa responsabilidade não necessitaria da comprovação do dolo, pois o próprio comportamento do agente, nesse sentido, revela suas intenções.

Cabe questionar o motivo que levaria um sócio-gerente a deixar de pagar o ICMS ou de cumprir acordo de parcelamento, tendo em vista que há, nesse caso, uma clara intenção econômica e sonegadora. Verifica-se que a falta de pagamento do ICMS acarreta prejuízos ao Estado, o sócio-gerente assume o risco de produzir o resultado que é a lesão ao Estado, portanto, a responsabilidade é legal, nos termos do artigo a comento, de modo que não há por que se inquirir sobre dolo ou culpa.

Diferentemente do Ilustre Mestre Coêlho, entende-se que a responsabilidade do artigo 135 do CTN é conforme a lei, neste caso objetiva, o simples fato de descumprimento de recolher o tributo caracteriza infração de lei, não há que se discutir sobre as intenções do sócio-gerente, nem tão pouco sobre a subjetividade da má-fé. A subjetividade a que se refere o Ilustre Doutrinador haveria no mínimo de ser dolo eventual.

As teorias do dolo que procuram estabelecer o conteúdo do mesmo são[11]:

> Para teoria da vontade, age dolosamente quem pratica a ação consciente e voluntariamente. É necessário para a sua existência, portanto, a consciência da conduta e do resultado e que o agente a pratique voluntariamente.
> Para a teoria da representação, o dolo é a simples previsão do resultado. Embora não se negue a existência da vontade na ação, o que importa para essa posição é a consciência de que a conduta provocará o resultado. Argumenta-se, contudo,

[11] MIRABETE, Julio Fabbrini. *Manual de direito penal*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 135.

> que a simples previsão do resultado, sem vontade efetivamente exercida na ação, nada representa e que, além disso, quem tem vontade de causar o resultado evidentemente tem a representação deste. Nesses termos, a representação já está prevista na teoria da vontade.
> Para a teoria do assentimento (ou consentimento) faz parte do dolo a previsão do resultado a que o agente adere, não sendo necessário que ele o queira. Para a teoria em apreço, portanto, existe dolo simplesmente quando o agente consente em causar o resultado ao praticar a conduta.
> O Código Penal Brasileiro adotou a teoria da vontade quanto ao dolo direto e a teoria do assentimento ao conceituar o dolo eventual.

Como se verifica na teoria do dolo e segundo a teoria finalista, a vontade consciente, voluntária e dirigida a um fim, ao se examinar a conduta do sócio-gerente, o não pagamento do tributo acarretará necessariamente, lesão aos cofres públicos, a falta de pagamento é uma decisão consciente e voluntária, que tem o fim de provocar prejuízo ao cofre público, no mínimo assume o risco de produzir o resultado.

Fica evidenciado que a conduta do sócio-gerente é legal, independe da comprovação, pelo Exeqüente, de dolo ou culpa do Executado "sócio-gerente", a ele cabe provar, através de procedimento apropriado, qual seja, embargos, sua isenção ao caso concreto e etc. Saber se os donos da empresa não tenham numerário ou ordenaram o não pagamento é problema dos mesmos, pois a falta de numerário para pagamento do tributo acarretará por si só a paralisação da execução.

Conforme Ilustre Doutrinador Coêlho:

> Nada obstante, e não vai nisso nenhuma heresia, a apuração da responsabilidade em tema de infração fiscal aproxima-se muito mais da "responsabilidade civil" do que da "responsabilidade penal". O mundo moderno assiste a dois movimentos aparentemente contraditórios: a responsabilidade civil caminha para a objetividade, e a responsabilidade penal,

> para subjetividade. No Direito Penal cresce a valorização das teorias da "inconsciência da ilicitude". No Direito Civil avultam as teses da responsabilidade objetiva em relação aos terceiros prejudicados. Ora, o Fisco é um terceiro, e privilegiado, na medida que o interesse público sobrepõe-se ao individual.[12]

Ainda nesse contexto vale recordar que a responsabilidade dos sócios-gerentes, no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), encontra-se expressamente prevista na legislação específica, como se observa do Decreto n° 4544, de 26.12.2002, em seu art. 28, *verbis*:

> Art. 28 - São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores, os diretores, gerentes, ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, pelos créditos decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal (Decreto-lei nº 1736, de 20 de dezembro de 1979, art. 8º).

Nota-se que, no que tange ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), já há legislação específica disciplinando a matéria, presumindo expressamente a responsabilidade dos gerentes nas hipóteses de não recolhimento do imposto. Em relação ao ICMS não há previsão específica na Lei Complementar 87/96, de forma que a responsabilidade do sócio-gerente fundamenta-se no art. 135, inciso III, do CTN, acima mencionado.[13]

No Direito Penal o que interessa é a intenção do agente (subjetividade), já no CTN a intenção do agente, contribuinte, responsável, etc. não faz diferença, exceto se houver disposição legal que assente o contrário, *verbis*: "Art. 136. Salvo disposição da lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato".

---

[12] Op. cit., p. 93-94

[13] FREIRE. cit., p. 7.

A infração é explícita, posto que o legislador, nem questiona o intuito do agente, salvo disposição de lei, como supramencionado, tampouco se detém diante do caráter e alcance dos efeitos.

A cláusula final do art. 136 não é literariamente primorosa. Mas diz claramente que, realizados em pequena intensidade ou não realizados os efeitos do ato, como, p. ex., o risco para o Erário ou a possibilidade de sonegação, a infração se reputa consumada pela ocorrência do pressuposto de fato da lei.[14]

Nas palavras de Freire, "A nível doutrinário, observa-se que se reconhece a problemática do art. 135, conforme se observa do seguinte comentário, da lavra do Insigne Tributarista Luciano Amaro":

> O problema está em definir os atos a que se refere o art. 135. É intuitivo que há de se tratar de atos praticados em nome de outrem (o representado, proponente, administrado, mandante, que seria o "contribuinte") pelo terceiro (administrador, mandatário etc.) Com excesso de poderes, por exemplo, mas em nome do administrado, do mandante, etc. Com violação da lei, mas também em nome de outrem. Com infringência do contrato ou estatuto, mas sempre em nome da sociedade. Muitas hipóteses se enquadram em mais de uma dessas situações: um ato praticado com excesso de poderes pode estar violando, a um só tempo, o estatuto e a lei; um ato ilegal certamente não estará sendo praticado no exercício de poderes regulares. Para que a responsabilidade se desloque do contribuinte para o terceiro, é preciso que o ato por este praticado escape totalmente das atribuições de gestão ou administração, o que freqüentemente se dá em situações nas quais o representado ou administrado (no plano privado), assim como o Fisco (no plano público), vítima de ilicitude praticada pelo representante ou administrador [grifos da autora].[15]

---

[14] BALEEIRO, cit., 758.

[15] AMARO apud FREIRE, cit., p. 16.

Neste contexto, assim se expressa Carvalho:

> Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN, art. 136). Eis aqui uma declaração de princípio em favor da responsabilidade objetiva.[16]

Corrobora-se, assim sendo, de forma íntegra e inconfundível, que a responsabilidade do sócio-gerente é legal, ou formal, segundo Baleeiro, independente da comprovação, pelo Exeqüente, Fazenda Pública Estadual, de dolo ou culpa do Executado sócio-gerente. Nesse caso, o ônus da prova é do Executado sócio-gerente. A este compete comprovar, por meio do procedimento adequado, qual seja, confiscos, a sua isenção de responsabilidade no caso concreto.[17]

É evidente que, o ilícito tributário e o ilícito penal, fazem parte da mesma infração. A existência de dolo é uma vindicação do CTN, nos atos praticados pelos gerentes, anunciada, no caso do art. 137, III, alínea *c*, quando o sócio comete transgressão contra as pessoas jurídicas que gerenciam, com o seguinte teor:

> Art. 137- A responsabilidade é pessoal do agente:
>
> (...)
>
> III- quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
>
> a)...
>
> (...)

---

[16] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 348.

[17] BALEEIRO, cit., p. 758.

> c) dos diretores, **gerentes** ou representantes **de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas**.

Assim, apenas quando os gerentes praticarem infrações contra as pessoas jurídicas que gerenciam é que se há de questionar acerca do dolo.[18]

O termo "infração de lei" do artigo 135, inciso III, do CTN, abraça tanto o descumprimento da obrigação principal, como o descumprimento de obrigação acessória, qualifica-se como infração da legislação tributária.

O Ilustre Doutrinador Amaro transcreve a seguir suas considerações:

> No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes conseqüências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal ("obrigação acessória", na linguagem do CTN), a conseqüência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia). Trata-se das multas ou penalidades pecuniárias, encontradiças não apenas no direito tributário, mas no direito administrativo em geral, e também no direito privado.[19]

Não há dúvida que ambas as hipóteses estão determinadas no art.135 do CTN, não pode o art.136 do CTN só cuidar da infração de natureza tributária, o art.136 do CTN se refere à intenção do agente,

---

[18] FREIRE, cit., p. 21.
[19] AMARO, cit., p. 416.

a lei determina que só ocorrerá a intenção quando por ela determinada, neste caso no art.137, inciso III, *c*.

2. TEORIA DA DESPERSONALIZAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA E O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

2.1 Da pessoa jurídica e o princípio da autonomia patrimonial

Cabe entender a expressão empresa privada que, nas palavras de Juliano Junqueira de Faria, pessoa jurídica que é:

> [...] constitui-se uma realidade e, como tal, deve ser protegida. A proteção, entretanto, não se coloca apenas em decorrência das cifras que movimenta ou dos índices de rendimentos econômicos por si só considerados. Faz-se necessária na medida em que a empresa, conforme designação moderna e em consenso com o Código Civil de 2002, se torna instrumento de promoção dos valores sociais e não patrimoniais.[20]

Para Fábio Ulhoa Coelho a pessoa jurídica deve ser conceituada como "sujeito de direito inanimado personalizado", sendo correto que o sujeito de direito tem habilidade para a prática de qualquer ato, afora aquele expressamente proibido.[21]

A pessoa jurídica, conforme Rubens Requião, é o ente incorpóreo que, à semelhança das pessoas físicas, "pode ser sujeito de direitos. Não se confundem, assim, as pessoas jurídicas com as pessoas físicas que deram lugar ao seu nascimento; pelo contrário, delas se distanciam, adquirindo patrimônio autônomo e exercendo direitos em nome próprio[22]".

---

[20] GOMES, Luiz Roldão da. *Desconsideração da Personalidade Jurídica*. Disponível em: <http://www.femperj.org.br/artigos/civpro/acp13.htm>. Acesso em: 20 set 2004, p. 2.

[21] COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. De acordo com o novo Código Civil e alterações da LSA. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. V. 2, p. 11.

[22] REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Falimentar*. 17. ed. vol I. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 204.

Da personalização da personalidade empresária, provém o princípio da autonomia patrimonial, um dos elementos fundamentais do direito societário e, em virtude de tal patrimônio, os sócios não respondem, via de regra, pelas obrigações da sociedade.[23]

No que diz respeito ao princípio da autonomia patrimonial, Faria elucida:

> [...] as sociedades empresárias podem ser utilizadas com instrumento para a realização de fraude contra credores ou mesmo abuso de direito. Na medida em que é a sociedade o sujeito titular dos direitos e devedor das obrigações, e não os seus sócios, muitas vezes os interesses dos credores ou terceiros são indevidamente frustrados por manipulações na constituição de pessoas jurídicas, celebração dos mais variados contratos empresariais, ou mesmo realização de operações societárias, como as de incorporação, fusão e cisão.[24]

A consideração da autonomia da pessoa jurídica implica a impossibilidade de correção da fraude ou do abuso, nesses casos, alguns abarcando alto grau de sofisticação jurídica. Isto significa que, em determinadas situações, ao se prestigiar o princípio da autonomia da pessoa jurídica, o ilícito perpetrado pelo sócio mantém-se oculto, resguardado pela licitude da conduta da sociedade empresária.[25]

Ademais, apenas se revela a irregularidade se o juiz, no caso concreto, não sagrando o princípio referido, desconsiderá-lo. Destarte, explica-se episodicamente a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária como pressuposto da repressão a certos tipos de ilícitos.[26]

---

[23] FARIA, Juliano Junqueira de. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica e a sua previsão no ordenamento jurídico brasileiro . ***Jus Navigandi***, Teresina, a. 8, n. 199, 21 jan. 2004. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4768>. Acesso em: 09 set. 2004, p. 1.

[24] FARIA, cit., p. 1.

[25] Op. cit., p. 1.

[26] Op. cit., p. 1.

No Direito do Consumidor, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica é muito discutido quanto a sua aplicação, especialmente no que tange ao Direito do Consumidor. O instituto tem grande aplicabilidade quando a personalidade jurídica autônoma da sociedade empresária antepõe-se com obstáculo à justa composição de interesses.

Segundo César Fiuza,

> a capacidade de direito tem a mesma significação de personalidade, confundindo-se com esse conceito na medida em que toda pessoa é capaz de ter direitos, enquanto a capacidade de fato é a aptidão legal para a prática de certos atos ou para o exercício de direitos, e nem todos a têm. A capacidade de fato condiciona-se à capacidade de direito, não sendo concebida sem esta. Porém, a recíproca não é verdadeira, pois, pode-se ter capacidade de direito sem a capacidade de fato. Ter direito não significa poder exercê-lo. A impossibilidade de exercício traduz-se tecnicamente por incapacidade. [27]

Cabe destacar a distinção de patrimônio dos sócios e o da sociedade, ponto sobre o qual se assenta toda a discussão no que diz respeito à Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica.[28]

Fábio Ulhoa Coelho[29] recorda que "a partir da afirmação do postulado jurídico de que o patrimônio dos sócios não responde por dívidas da sociedade, motivam-se investidores e empreendedores a aplicar dinheiro em atividades econômicas de maior envergadura e risco".

O Direito não pode acolher que atos que contra ele atentam sejam protegidos pela distinção patrimonial. Inexistindo um dano, diz Faria, o mesmo deve ser reparado, ainda que "para isso se desconsidere

---

[27] FIUZA, César Augusto de Castro. *Direito Civil: Curso Completo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 13.

[28] AMARO, César Augusto de Castro. " Desconsideração da Pessoa Jurídica no Código de Defesa do Consumidor". *Ajuris*, v. 20, n. 58, p. 69-84, julho, 1993, p. 70.

[29] COELHO, cit., pp. 15-16.

a personalidade jurídica e, via de conseqüência, a separação patrimonial existente entre a pessoa jurídica e seus membros, atingindo-se o patrimônio destes últimos".[30]

Não se pode aceitar a distinção total entre o patrimônio de uma sociedade e o patrimônio daqueles que a compõem. Essa distinção não pode funcionar como legitimação de atos ilícitos, em especial aqueles que prejudicam credores.

2.2 Despersonalização da pessoa jurídica no direito tributário

Não obstante de hodierna elaboração doutrinária nos Direitos alienígenas, o assunto, sobretudo, nos que agregam a família do grupo romano-germânico ou cristão, já se introduziu, todavia, no campo de reflexões dos juristas brasileiros, constando de assentadas da jurisprudência, vindo considerada, embora casuística e isoladamente, em textos da doutrina.

Tendo em vista tal esclarecimento, entende-se não lhe ser oponente nossa sistemática jurídica, ao revés agasalhando seus princípios e efeitos, em projeção intrafronteiras de postulados que se asseveram em ordenamentos que apresentam afinidade com o brasileiro e que conservam o mesmo entendimento da pessoa jurídica, ao limite de evolução histórica comum.

No que tange à doutrina, Luiz Roldão da Freitas Gomes[31] recorda que, atualmente, a literatura jurídica nacional pode se envaidecer de apresentar uma das mais completas obras produzidas, no próprio cenário mundial, ampla na análise e intensa na abordagem da problemática da desconsideração da pessoa jurídica, focalizando-a sob o aspecto de vicissitudes por que passa.

Comenta o saudoso Prof. J. Lamartine Corrêa de Oliveira, sob a literatura nacional, excelentes pareceres da lavra dos ilustres jurisconsultos Francisco Campos, Caio Mário da Silva Pereira e Simão Isaac Benjó que:

---

[30] FARIA, cit., p. 8.
[31] GOMES, cit., p. 2.

> [...] sob fundamentos diversos (o primeiro, recorrendo ao negócio indireto; o segundo, à figura de contrato consigo mesmo; e o terceiro, à simulação fraudulenta), conferiram soluções, na linha da desconsideração, a casos de criação de interposta pessoa jurídica por sócios de outra, julgada inidônea, para prosseguir negociando com a Administração (Francisco Campos); à alienação pelo marido, em desavença com a mulher, munido de procuração dela, de bens do casal à companhia em que detinha 99,93% das ações (Prof. Caio Mário); à fixação de alimentos devida à mulher por marido que se qualificava como empregado de sociedade de que fora sócio.[32]

Apesar de não existir regra escrita, de caráter genérico, admitindo-se a responsabilidade de administradores e sócios da pessoa jurídica, quando com ela se confundam, utilizando-a para seus negócios pessoais, fora ou para além dos fins e seu ato constitutivo ou de seu funcionamento normal, os autores são acordes em que contempla o Direito positivo brasileiro em situações isoladas, nas quais a vinculação direta do sócio ou administrador é admitida.[33]

Merece ênfase, dentre as teorias de prevalência da substância sobre a forma, a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica, cuja análise de sua aplicação no Direito Tributário é necessária, o que já esclarece alguns equívocos referentes à inserção destas teorias no Direito Tributário pátrio.[34]

Alfredo Becker considera que: "[...] diante das normas tributárias alteradas a cada dia e dos conflitos entre as teorias interpretativas trata-se, o nosso ordenamento jurídico tributário, de um manicômio jurídico".[35]

---

[32] OLIVEIRA, J. Lamartine Corrêa de. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1979, pp. 549-550.

[33] GOMES, cit., p. 2.

[34] CARDOSO, Lais Vieira. "As doutrinas de prevalência da substância sobre a forma diante do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional". *Jus Navigandi*, Teresina, a. 7, n. 62, fev. 2003. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3684>. Acesso em: 19 out. 2004, p. 12.

[35] FARIA, cit., p. 1.

A inserção da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no ordenamento jurídico brasileiro em decorrência da promulgação do Código de Defesa do Consumidor, Lei nº. 8.078/90, dispondo, no art. 28, que:

> Art. 28. O juiz poderá considerar 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, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

Ensina Alexandre Couto Silva que a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica

> também é conhecida por teoria da penetração, *disregard of legal entity*, *disregard of corporate entity*, *lifting the corporate veil*, *piercing the corporate veil*, *craccking open the corporate shell*, *superamento della personalitá giuridica* (no italiano), ou até mesmo *Drchgriff der juristichen Person* (no alemão) e *teoria de la penetración* ou *desestimación de la personalidade* (no argentino).[36]

Segundo Marçal Justen Filho,

> Usualmente utiliza-se a expressão para indicar a ignorância, para um caso concreto, da personificação societária. Vale dizer, aprecia-se a situação jurídica tal como se pessoa jurídica não existisse, o que significa que se trata a sociedade e o sócio como se fossem uma mesma e única pessoa. Atribuem-se ao sócio ou à sociedade

[36] SILVA, Alexandre Couto. *Aplicação da Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Brasileiro.* São Paulo: LTR, 1999, p. 26.

> condutas (ou efeitos jurídicos de conduta) que, não fossem a desconsideração, seriam atribuídos (respectivamente) à sociedade ou ao sócio.[37]

No dizer de Luciano Amaro, a desconsideração da personalidade jurídica é uma técnica casuística — logo, de construção pretoriana — de solução de desvios da função da pessoa jurídica, quando o juiz se vê diante de situações em que, prestigiar a autonomia e a limitação de responsabilidade da pessoa jurídica, significaria imolar um interesse que ele considera legítimo.[38]

Faria salienta que a aplicação da Teoria da Desconsideração não implica a dissolução da sociedade. Exclusivamente no caso específico, em que se valeu fraudulentamente da autonomia patrimonial, ela não é levada em consideração. É desconsiderada, o que significa a suspensão incidental da eficácia do ato de constituição da sociedade, e não o desfazimento ou a invalidação de tal ato. Por conseguinte, é preservada a autonomia patrimonial da sociedade empresária para todos os demais efeitos de direito. "Esse traço é a fundamental diferença entre a Teoria da Desconsideração e os demais instrumentos desenvolvidos pelo direito para a coibição de fraudes viabilizadas através das pessoas jurídicas".[39]

Como assevera o doutrinador Rubens Requião, citado por Almeida:

> [...] a *disregard doctrine* não visa anular a personalidade jurídica, mas somente objetiva desconsiderar, no caso concreto, dentro de seus limites, a pessoa jurídica, em relação às pessoas ou bens que atrás dela se escondem. É o caso de ineficácia especial da personalidade jurídica para determinados efeitos, prosseguindo, todavia, a mesma incólume para seus outros fins legítimos.[40]

---

[37] JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 55.
[38] AMARO, cit., pp. 74-75.
[39] FARIA, cit., p. 15.
[40] ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de bens do sócio: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 155.

No entanto, com a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica, podem-se conter as fraudes e os atos abusivos, sem que os interesses de trabalhadores sejam lesados, assim como de consumidores, fisco e outros que gravitam em torno da continuidade da empresa.[41]

Entretanto alguns doutrinadores não aceitam à aplicação desta teoria quando da prática de atos que importem em infração à lei. Alegam que a responsabilidade, neste caso, seriam dos administradores da sociedade comercial, posto que foram eles os autores pelo ilícito.

> O comportamento dos sócios que agem com dolo ou culpa, em violação da lei ou do estatuto, não pode ser imputado senão aos próprios administradores, que, em casos tais, são responsáveis pelos prejuízos que venham a causar a terceiros, por força da legislação em vigor, independentemente de se invocar a *disregard doctrine*.[42]

O art. 137 do Código Tributário Nacional no seu inciso III, a, b e c, é claro quando determina que a responsabilidade é pessoal ao agente, quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico, imputando neste caso as pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem, dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores e dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Mesmo a inaplicabilidade da desconsideração quando da prática de ato contrário a lei, é preciso destacar das situações outras que podem configurar além do ilícito tributário, um desvio de finalidade.

Diante do exposto, já é possível caracterizar os elementos que constituem o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, conforme os reúne Kriger Filho:

---

[41] Op. cit., p. 15.
[42] ALMEIDA, cit., p. 159.

> - a ignorância dos efeitos da personificação, vale dizer, afasta-se o regime normal e comum previsto para as sociedades personificadas;
> - ignorância de tais efeitos para o caso concreto, isto é, reconhece-se válida a constituição da sociedade e a sua existência, suspendendo-se os efeitos da personificação somente para um relacionamento específico entre ela e terceiras pessoas ou por algum período determinado de sua existência;
> - manutenção da validade dos atos jurídicos, ou seja, reputam-se válidos os atos praticados, só que estes são atribuídos a pessoas diversas daquelas a quem seriam imputados;
> - intenção de evitar o perecimento de um interesse, onde se leva em conta que a função do instituto da pessoa jurídica, enquanto abstratamente previsto em lei, não pode ser desvirtuada, no sentido de sacrificar um interesse tutelado, quando desempenhado no caso concreto em decorrência da intervenção dos sócios.[43]

Vale registrar que a origem do instituto da desconsideração da personalidade jurídica está em países componentes do sistema designado como da *common law*, especialmente Estados Unidos da América e Inglaterra.[44]

A Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 — novo Código Civil brasileiro —, ao que parece, mantém, no mesmo sentido da legislação revogada (art. 20, do Código Civil de 1916), a separação patrimonial entre pessoa jurídica e seus sócios, justamente por prever, como exceção, a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica. Dispõe o artigo 50, do Código Civil em vigor:

---

[43] KRIGER FILHO, Domingos Afonso. "Aspectos da Desconsideração da Personalidade Societária na Lei do Consumidor". *Direito do Consumidor*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 13, p. 78-86, jan/mar, 1995, pp. 81-82.

[44] FARIA, cit., p. 15.

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

Verifica-se o posicionamento do doutrinador Venosa, quando comenta o disposto no artigo 50 do Novo Código Civil:

> Essa redação melhorada atende à necessidade de o juiz, no caso concreto, avaliar até que o ponto o véu da pessoa jurídica deve ser descerrado para atingir os administradores ou controladores nos casos de desvio de finalidade, em prejuízo de terceiro. O abuso da personalidade jurídica deve ser examinado sob o prisma da boa fé objetiva, que deve nortear todos os negócios jurídicos. Nem sempre deverá ser avaliada com maior profundidade a existência de dolo ou culpa. A despersonalização é aplicação de princípio de equidade trazido pela lei. Note ainda, que não apenas o patrimônio das pessoas naturais, dos controladores, dos administradores ou dos diretores podem ser atingidos quando se desmascara uma pessoa jurídica, mas também e, principalmente, outras pessoas jurídicas ou naturais que direta ou indiretamente detém o capital social e o controle da pessoa desconsiderada. É muito comum que a pessoa jurídica atue no país com parco ou nenhum patrimônio e que esteja totalmente em mãos de uma empresa escritural estrangeira, as famigeradas "*off shores*". Cabe ao juiz avaliar esse aspecto no concreto, onerando o patrimônio dos verdadeiros responsáveis, sempre que um injusto prejuízo é ocasionado a terceiro sob o manto escuso de uma pessoa jurídica.[45]

[45] VENOSA, Silvio de Salvo. *Contratos em espécie*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 302-303.

Contudo, todo instituto jurídico é passível de ter sua função desviada, isto é, empregada opostamente às suas finalidades. Conforme Suzy Elizabeth Cavalcante Koury, tal desvio de função, versa na falta de correspondência entre o desígnio perseguido pelas partes e o conteúdo que, segundo o ordenamento jurídico, é peculiar à forma utilizada. Uma vez caracterizado o desvio, não é dado ao ordenamento jurídico adotar a injustiça.[46]

A maioria dos autores considera o desvio de função como o critério básico para operar a desconsideração da personalidade jurídica, sendo a hipótese basilar de seu conceito.

Segundo Alexandre Couto Silva, o principal pressuposto de incidência da desconsideração é a intenção de usar o expediente da separação entre sócio e sociedade, desviando-se a pessoa jurídica do fim para o qual foi constituída, empregando-se a fraude ou abuso de direito.[47]

A fraude pode ser tida, nos dizeres do doutrinador Caio Mário da Silva Pereira como "a manobra engendrada com o fito de prejudicar terceiro; e tanto se insere no ato unilateral (caso em que macula o negócio ainda que dela não participe outra pessoa) com se imiscui no ato bilateral (caso em que a maquinação é concentrada entre as partes)".[48]

Ainda conforme Pereira, a fraude distingue-se dos demais defeitos dos negócios jurídicos. Segundo o autor:

> Distingue do erro, em que o agente procede com pleno conhecimento dos fatos: do dolo, em que, neste, o agente é induzido a engano de que resulta a declaração de vontade; da coação se distancia pela inexistência de processo de intimidação, que é o elemento desta; com a simulação não se confunde porque há, em sua etiologia, o disfarce para o negócio jurídico, que se apresenta caracterizado nos seus extremos normais. Na fraude, o que estará

---

[46] KOURY, Suzi Elizabeth Cavalcante. *A Desconsideração da Personalidade Jurídica (disregard doctrine) e os Grupos de Empresas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 67.

[47] SILVA, cit., p. 36.

[48] PEREIRA, Caio Mário da Silva et al. *Instituições de direito civil*. 8. ed. V. 3. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 342.

> presente é o propósito de levar aos credores um prejuízo, em benefício próprio ou alheio, furtando-lhes a garantia geral que devem encontrar no patrimônio do devedor. Seus requisitos são a má-fé, ou malícia do devedor, e a intenção de impor um prejuízo a terceiro. Mais modernamente, e digamos, com mais acuidade científica, não se exige que o devedor traga a intenção deliberada de causar prejuízo (*animus nocendi*); basta que tenha a consciência de produzir o dano. Há, sem dúvida, certa semelhança entre a fraude e a simulação, porque em ambas o agente procede maliciosamente e do ato pode resultar (simulação), ou, resultará sempre (fraude) um dano a terceiro. Mas não se confunde com os dois defeitos, porque pela simulação a declaração de vontade se disfarça na consecução de um resultado que tenha a aparência de um ato negocial determinado, enquanto que na fraude o ato é real, a declaração de vontade está na conformidade do querer íntimo do agente, tendo como efeito um resultado prejudicial a terceiro.[49]

Silva assevera que não se deve confundir o ato fraudulento com a teoria do ato ilícito ou, mesmo, com o abuso de direito. "O ato fraudulento identifica-se no negócio jurídico tramado para prejudicar credores, em benefício do declarante ou de terceiros. No abuso, o que ocorre é um inadequado uso do direito, mesmo que seja estranho ao agente o propósito de prejudicar o direito de um terceiro".[50]

Luciano Amaro[51] elucida que, com a desconsideração da personalidade jurídica, a personificação é separada e, com ela, a separação patrimonial, fazendo com que os atos ou os patrimônios da pessoa jurídica e sócio se confundam. O ato da pessoa jurídica é imputado ao sócio, que responde, desse modo, pela conduta da pessoa jurídica como se esta não existisse.

---

[49] PEREIRA, cit., pp. 342-343.
[50] SILVA, cit., p. 39.
[51] AMARO, cit., p. 75.

Faria comenta: "Diz-se que a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica é o meio de defesa do ordenamento jurídico, pois não é dado ao mesmo criar um instituto que venha a minar seus princípios norteadores, em especial o ideal de justiça".[52]

Portanto, conclui-se que a desconsideração da personalidade jurídica propende não somente coibir a fraude e o abuso de direito, mas sim, realizar a justiça, quando a personalidade da pessoa jurídica for mal utilizada, preservando-se a própria pessoa jurídica.

2.3. Da previsão legal

Muitos são os autores, a exemplo de Domingos Afonso Kriger Filho[53] e João Casillo[54], que enumeram como hipóteses da aplicação da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica previsões contidas em lei, dentre as quais:

> Artigo 2º, § 2º, da Consolidação das Leis do Trabalho, artigos 115, 116 e 177 da Lei Federal 6.404/76, que regula as sociedades anônimas, artigo 34 da Lei 4.595/64, que regula o sistema financeiro, artigo 135 do Código Tributário Nacional, bem como os dispositivos das Leis 4.137/62 (repressão ao abuso do poder econômico), 4.729/65 (Lei de Sonegação Fiscal), artigo 10 do anterior decreto 3.708/19 (regulava as sociedades por quotas de responsabilidade limitada) e Decreto 22.626/33 (Lei da Usura).

Desse modo, ao tempo em que a lei trata de responsabilidade solidária, ou subsidiária, ou de pessoa dos sócios, por obrigação da pessoa jurídica, ou quando ela coíbe que determinadas operações,

---

[52] FARIA, cit., p. 16.

[53] KRIGER FILHO, Domingos Afonso. "Aspectos da Desconsideração da Personalidade Societária na Lei do Consumidor". *Direito do Consumidor,* São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 13, p. 78-86, jan/mar, 1995, p. 82.

[54] CASSILO, João. *Desconsideração da Pessoa Jurídica.* Revista dos Tribunais, v. 528, p. 24-40, outubro, 1979, p. 35.

vedadas aos sócios, sejam praticadas pela pessoa jurídica, não é preciso desconsiderar a empresa, no sentido de imputar as obrigações aos sócios, porquanto, não obstante considerada a pessoa jurídica, a implicação ou responsabilidade do sócio já dimana da lei.

Nas palavras de Faria, quanto à efetivação da desconsideração da personalidade jurídica: "A desconsideração da personalidade jurídica só é levada a efeito quando a responsabilidade não pode ser, em princípio, diretamente imputada ao sócio, controlador ou representante legal da pessoa jurídica"[55]. Isto significa que responderá pela indenização correspondente, o sócio, controlador ou representante legal da pessoa jurídica, que tenha causado danos a terceiros em virtude de comportamento ilícito.

O art. 135, inciso III, prevê o redirecionamento da ação em face do sócio-gerente, quando o mesmo tenha praticado ato de infração da lei ou excesso de poderes.

Conforme Amaro[56]:

> O problema está em definir os atos a que se refere o art. 135. É intuitivo que há de se tratar de atos praticados em nome de outrem (o representado, preponente, administrado, mandante, que seria o contribuinte) pelo terceiro (administrador, mandatário etc.). Com excesso de poderes, por exemplo, mas em nome do administrado, do mandante, etc. Com violação da lei, mas também em nome de outrem. Com infringência do contrato ou estatuto, mas sempre em nome da sociedade. Muitas hipóteses se enquadram em mais de uma dessas situações: um ato praticado com excesso de poderes pode estar violando, a um só tempo, o estatuto e a lei; um ato ilegal certamente não estará sendo praticado no exercício de poderes regulares. Para que a responsabilidade se desloque do contribuinte para o terceiro, é preciso que o ato por este praticado escape

[55] FARIA, cit., p. 16.

[56] AMARO, *Direito tributário brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 311.

> totalmente das atribuições de gestão ou administração, o que freqüentemente se dá em situações nas quais o representado ou administrado é (no plano privado), assim como o Fisco (no plano público), vítima de ilicitude praticada pelo representante ou administrador (*apud* FREIRE).[57]

Pode-se exemplificar como infração de lei, no entendimento até aqui desenvolvido, a responsabilização do sócio-gerente com o descumprimento da lei do ICMS, ocasionando a lavratura de auto de infração, e a posteriori, a inscrição do débito na Dívida Ativa Estadual. Não se pode aqui questionar sobre a existência de dolo na prática de ato com infração de lei. Se houve falta de pagamento do ICMS, houve a nítida intenção do sócio-gerente de obter lucros, conseqüentemente cometendo o crime de sonegação fiscal, deve o mesmo ser responsabilizado, isso quando a empresa executada não possuir bens.

O grande problema no procedimento de execução fiscal é o fato do executado não possuir bens ou não for possível sua localização. Dessa forma a desconsideração vem agilizar, já que o sócio-gerente responde como pessoa integrante da pessoa jurídica, é o mesmo que conduz os negócios, no interesse da própria sociedade.

Vale ressaltar as considerações de Maximilianus Cláudio Américo Führer[58]:

> Em cada tipo de sociedade há regras que regulam a responsabilidade do sócio pelas dívidas da sociedade. Há regras gerais e regras especiais. Entre as regras gerais está, por exemplo, a responsabilidade do sócio da sociedade limitada pela integralização do capital, ou o pagamento das ações subscritas, na sociedade anônima. Como regra especial pode ser apontada, por exemplo, a responsabilização do sócio-gerente na limitada, ou do acionista controlador, na sociedade

[57] FREIRE, cit., p. 16.
[58] FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo. *Resumo de direito comercial*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 77-78.

> anônima, por atos praticados com fraude ou abuso. Essa responsabilização, porém, constantes das diversas leis que regulam cada tipo de sociedade, não pertencem a teoria da desconsideração. A responsabilidade do sócio, aí, deriva dos próprios estatutos sociais, ou seja, da consideração da sociedade, e não de sua desconsideração (*apud* FREIRE).[59]

Há, assim, desconsideração da pessoa jurídica na definição da responsabilidade de quem age, por exemplo, com excesso de poder, infração da lei, violação dos estatutos ou do contrato social ou por qualquer outra modalidade de ilícito.[60]

Existe, na teoria da despersonalização da pessoa jurídica, o uso de uma via indireta, que é dissolver a pessoa jurídica para conseguir o mesmo objeto do art.135 do Código Tributário Nacional, pois o que se deseja é atingir os bens pessoais daquele que tem o poder de mando e se utilizou da pessoa jurídica de forma contrária às leis, para alcançar vantagens pessoais e fraudar o Erário.

3. CONCLUSÃO

Diante do exposto no estudo, não se chega à conclusão em torno de um aspecto apenas, tendo em vista a abordagem variada que exige o tema. Também não nos interessa considerar completas as discussões, pois entendemos que se trata de um estudo ainda superficial, de nossa parte.

A responsabilidade solidária não ocorre conforme o disposto no artigo 134 do Código Tributário Nacional, sucede sim a responsabilidade subsidiária, pois só poderá haver a responsabilidade pessoal quando impossível demandar o contribuinte, verificando assim a ordem estabelecida pelo Código Tributário Nacional no seu art. 134.

---

[59] FREIRE, cit., p. 10.
[60] Op. cit., p. 17.

A responsabilidade tributária por transferência de terceiros tem que estar provado uma relação de causa e efeito entre o débito fiscal e a participação do terceiro.

Os sócios-gerentes podem e devem vir a ser chamados nos procedimentos de execução fiscal, a fim de constituir a lide, quando não forem encontrados bens em nome do devedor principal ou quando este houver mudado endereço, sem comunicar a Fazenda Pública.

O art. 134 do CTN trata de responsabilidade subsidiária e decorrente da prática de conduta culposa das pessoas arroladas, na medida em que o art. 135 do mesmo Código refere-se à responsabilidade por atos praticados com excesso de poderes, infração da lei, contrato ou estatuto, livre da inquirição de dolo ou culpa.

Em caso de falta de recolhimento do tributo, nos prazos legais, assim como o descumprimento de obrigação acessória, caracterizam a prática de ato com infração da lei, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.

Quanto à responsabilidade por infrações, previstas nos arts. 136 e 137 do CTN, esta se refere ao pagamento a intenção do agente, a lei determina que só ocorrerá a intenção quando por ela determinada, neste caso no art. 137, inciso III, c.

Destarte, prescindida a pessoa da sociedade, pode-se atribuir ao sócio ou administrador a mesma obrigação e, conseqüentemente, caracteriza-se o ilícito. Ou seja, a desconsideração é aplicada como instrumento para responsabilizar sócio por dívida formalmente imputada à sociedade.

A teoria da despersonalização da pessoa jurídica tem como objetivo dissolver a pessoa jurídica para conseguir o mesmo objeto do art.135 do Código Tributário Nacional, pois o que se deseja atingir são os bens pessoais daquele que tem o poder de mando e se utilizou da pessoa jurídica de forma contrária às leis, para alcançar vantagens pessoais e fraudar o Erário.

Há, assim, desconsideração da pessoa jurídica na definição da responsabilidade de quem age, por exemplo, com excesso de poder, infração da lei, violação dos estatutos ou do contrato social ou por qualquer outra modalidade de ilícito.

Ressalte-se que a referida teoria, de concepção exclusivamente jurisprudencial, tem por fito coibir a fraude e o abuso de direito no mau uso da pessoa jurídica. Sendo esse a base da *disregard doctrine* — o mau uso da pessoa jurídica, que é desviada da função para a qual fora criada, utilizando-se a fraude ou o abuso de direito em detrimento de terceiros. Indica-se sua aplicação, notadamente, na hipótese em que a obrigação imputada à sociedade oculta uma ilicitude, evidentemente conforme desenvolvido neste trabalho, não necessariamente só para aplicação na utilização de fraude ou abuso de direito.

O redirecionamento da execução fiscal contra sócio-gerente não implica necessariamente a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

4. REFERÊNCIAS

AMARO, César Augusto de Castro. *Desconsideração da Pessoa Jurídica no Código de Defesa do Consumidor*. Ajuris, v. 20, n. 58, p. 69-84, julho, 1993, p. 70.

AMARO, Luciano. *Desconsideração da Pessoa Jurídica no Código de Defesa do Consumidor.* Ajuris, v. 20, n. 58, p. 69-84, julho, 1993.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. _____. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de bens do sócio: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário.* 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. 603p.

BRASIL. *Lei* ***n.º 5.172*****, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.sef.rj.gov.br/legislacao/tributaria/basica/>. Acesso em: 15 out. 2004.

_____. *Lei nº. 10.406*, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 15 out. 2004.

CARDOSO, Lais Vieira. *As doutrinas de prevalência da substância sobre a forma diante do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional*. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 7, n. 62, fev. 2003. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3684>. Acesso em: 19 out. 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

CASSILO, João. *Desconsideração da Pessoa Jurídica*. Revista dos Tribunais, v. 528, p. 24-40, outubro, 1979.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. De acordo com o novo Código Civil e alterações da LSA. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. V. 2. 513 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 581.

FARIA, Juliano Junqueira de. *A teoria da desconsideração da personalidade jurídica e a sua previsão no ordenamento jurídico brasileiro*. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 8, n. 199, 21 jan. 2004. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4768>. Acesso em: 09 set. 2004.

FIUZA, César Augusto de Castro. *Direito Civil: Curso Completo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. 701 p.

FREIRE, Eugênia Maria Nascimento. "Responsabilidade do Sócio Gerente no Processo de Execução Fiscal: Descumprimento da lei do ICMS como Prática de Ato com Infração da Lei nos Termos Previstos no art. 135, III do CTN". V. 2. *Caderno de Teses XXVIII Congresso Nacional dos Procuradores do Estado – Ética e Estado de Justiça – Novas Dimensões*. Gramado-RS, 1º a 5 set. 2002.

FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo. *Resumo de direito comercial*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

GOMES, Luiz Roldão da. *Desconsideração da Personalidade Jurídica*. Disponível em: <http://www.femperj.org.br/artigos/civpro/acp13.htm>. Acesso em: 20 set 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. 165 p.

KOURY, Suzi Elizabeth Cavalcante. *A Desconsideração da Personalidade Jurídica (disregard doctrine) e os Grupos de Empresas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. 215 p.

KRIGER FILHO, Domingos Afonso. "Aspectos da Desconsideração da Personalidade Societária na Lei do Consumidor". *Direito do Consumidor*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 13, p. 78-86, jan/mar, 1995.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

MIRABETE, Julio Fabbrini. *Manual de direito penal*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

OLIVEIRA, J. Lamartine Corrêa de. *A dupla crise da pessoa jurídica.* São Paulo: Saraiva, 1979.

PAUSEN, Leandro. *Direito tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

PEREIRA, Caio Mário da Silva et al. *Instituições de direito civil*. 8. ed. V. 3. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

REQUIÃO, Rubens. *Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica*. Revista dos Tribunais, v. 410, p. 12-24, dezembro, 1969.

_____. *Curso de Direito Falimentar*. 17. ed. v. I. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVA, Alexandre Couto. *Aplicação da Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Brasileiro*. São Paulo: LTR, 1999. 183 p.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Contratos em espécie*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.