

A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NAS EXECUÇÕES FISCAIS

Alvacir de Sá Barcellos
Procurador Federal
Especialista em Direito Público

SUMÁRIO: Introdução; 1 Aspectos destacados sobre o poder-dever de tributar; 2 Pessoas jurídicas; 2.1 A proteção à personalidade dos entes coletivos; 2.2 Teorias e sistemas de identificação das pessoas jurídicas; 2.3 O livre exercício da atividade econômica e a função social da empresa; 2.4 Razões para a distinção entre as personalidades da pessoa jurídica e de seus membros; 3 Desconsideração

da personalidade jurídica da empresa; 3.1 Interpretação e integração da legislação tributária; 3.2 Fundamentos para a desconsideração da pessoa jurídica; 3.3 Responsabilidade tributária de terceiros; 3.4 Diferença entre a responsabilidade de terceiros e a desconsideração da personalidade jurídica; 3.5 Análise da jurisprudência; 4 Conclusão; Referências.

RESUMO: O presente trabalho busca analisar os institutos da desconsideração da personalidade jurídica da empresa e da responsabilidade dos sócios no redirecionamento das execuções fiscais, identificar diferenças e semelhanças entre eles e investigar a possibilidade de utilização da *disregard doctrine* nessa espécie executiva, discorrendo ainda sobre os objetivos da separação entre as personalidades da pessoa jurídica e dos seus sócios, os limites constitucionais ao poder de tributar, o dever-poder do Estado cobrar – e não só instituir – tributos e a sintonia deste *munus* com os princípios da ordem econômica e financeira.

PALAVRAS-CHAVE: Pessoa jurídica. Desconsideração. Personalidade jurídica. Responsabilidade. Terceiros. Hipóteses. Cabimento. Execução fiscal.

ABSTRACT:

KEYWORDS: Legal person. Disregard. Legal personality. Responsibility. Third. Hypotheses. Belong. Tax enforcement.

INTRODUÇÃO

Os tributos constituem a principal fonte de receitas do Estado, através das quais são concretizados os serviços públicos impostos a este, em benefício de toda a sociedade. Mas este mesmo interesse público que impõe ao Estado uma arrecadação financeira cada vez maior, de outro lado também lhe exige fomentar a economia, através de estímulos ao crescimento e expansão das empresas, como instrumento de alcance da justiça social, o que por sua vez reclama justamente uma ação contrária àquela, qual seja, uma maior desoneração tributária.

Percebe-se, então, que paralelamente ao poder de impor tributos, o Estado tem por obrigação o dever de atenuar ao máximo esse mesmo ônus às suas empresas e aos seus cidadãos.

Esse aparente conflito de objetos reflete uma imposição de se dar maior efetividade a todos os passos da cadeia dos tributos, desde a competência e previsão legal de cada espécie tributária até sua concreta arrecadação aos cofres públicos.

A experiência nos mostra que entre a previsão legal de exigência de um tributo e a sua efetiva arrecadação há uma distância enorme.

A principal brecha pela qual as previsões de arrecadação escorrem, antes mesmo de passar pelos cofres públicos, provavelmente seja a simples facilidade para a inadimplência.

Sem negar a existência de outras causas de desvio, o presente trabalho busca enfrentar apenas uma delas, qual seja, a utilização das normas de proteção e fomento da pessoa jurídica como instrumento facilitador para o descumprimento das obrigações tributárias.

A separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e o de seus membros tem uma finalidade social importante, razão pela qual tem recebido merecida proteção dos ordenamentos jurídicos de todas as nações. Sem a proteção jurídica dos direitos da personalidade da empresa e a limitação da sua responsabilidade aos seus próprios bens o capitalismo não teria evoluído no ritmo que evoluiu, e continua evoluindo.

Muitas vezes, porém, essa justa proteção jurídica é utilizada como subterfúgio para se furtar ao adimplemento de obrigações, tanto de natureza privada, quanto pública, como é o caso do pagamento de tributos.

Temos presenciado a facilidade com que alguns “empresários” mal intencionados fecham uma porta e abrem outra, às vezes para exercer a mesma atividade com uma nova roupagem, deixando para trás todo um passivo que contribui para prejuízos ou mesmo a quebra de terceiros de boa-fé, além de desfalcar os cofres públicos do pagamento dos tributos decorrentes do exercício de sua atividade, através da simples constituição de uma nova empresa, com ou sem *o uso* de “laranjas”, para iniciar um novo ciclo parasitário de utilização dos instrumentos jurídicos de proteção de seus patrimônios pessoais, em prejuízo de toda a sociedade.

Mas não é só. Certamente em bem maior número do que os fraudadores, muitos empreendedores que sequer cogitam dessa má-fé também persistem em levar adiante seus negócios mesmo após acumularem um considerável passivo, inclusive tributário, já estando quebrados sob a ótica econômica – não obstante ainda não o sejam sob o prisma jurídico –, na expectativa quase sempre improvável de que as dificuldades sejam superadas.

Não é difícil, então, perceber que nessas situações o ônus da inadimplência acaba sendo suportado por toda a sociedade, como forma de diluição dos prejuízos causados pelo aventureiro.

Uma reavaliação dos objetivos que levaram a criação do instrumento da pessoa jurídica e uma releitura dos preceitos que regem este instituto, bem como a análise dos limites constitucionais ao poder de tributar e dos princípios que regem a ordem econômica e financeira podem nos mostrar caminhos diversos daqueles que vêm sendo trilhados pela doutrina e jurisprudência nacionais majoritárias.

Nesse diapasão, o presente trabalho busca analisar os institutos da desconsideração da personalidade jurídica da empresa e da responsabilidade dos sócios no redirecionamento das execuções fiscais, identificar diferenças e semelhanças entre eles e investigar a possibilidade de utilização da *disregard doctrine* nessa espécie executiva, discorrendo ainda sobre os objetivos da separação entre as personalidades da pessoa jurídica e dos seus sócios, os limites constitucionais ao poder de tributar, o dever-poder do Estado cobrar – e não só instituir – tributos e a sintonia deste *munus* com os princípios da ordem econômica e financeira.

1 ASPECTOS DESTACADOS SOBRE O PODER-DEVER DE TRIBUTAR

Para fazer frente às suas despesas, o Estado precisa arrecadar recursos, o que se dá principalmente através da incidência de tributos sobre os mais diferentes fatos jurídicos.

Nos países capitalistas a atividade econômica é desempenhada, como regra principal, pela iniciativa privada, restando ao Estado a prestação dos serviços públicos que não são atendidos pelos particulares, seja por falta de estrutura ou mesmo ausência de interesse por parte destes em prestá-los.

Esses serviços públicos, obviamente, têm seu custo e, de outro lado, a regra geral é que os indivíduos não contribuem para o custeio do Estado sem uma imposição legal¹.

Como isso sempre foi assim, os custos do Estado tiveram e têm que ser efetivados através de coação aos súditos.

Daí a compulsoriedade da obrigação tributária imposta no atual conceito de tributo apontado pelo art. 3º do CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nos Estados de Direito essa imposição para pagar tributos se dá por intermédio de lei e a tributação tem se mostrado como um instrumento insubstituível de manutenção dos serviços públicos nas economias capitalistas.

O fundamento do poder de tributar reside na soberania do Estado sobre seus súditos, bem como na exigência de satisfazer as necessidades públicas de seus cidadãos. Emanada diretamente da Constituição e se mostra regulamentado por lei.

Além disso, como diz Carrazza, “numa República, o Estado, longe de ser o senhor dos cidadãos, é o protetor supremo de seus interesses materiais e morais”²

1 BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, p. 426, 1998.

2 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, p. 52, 2004.

Apesar do poder de tributar também ser utilizado para tanto, ele difere do poder de polícia porque neste o objeto é a limitação dos direitos da liberdade ou da propriedade como forma de compatibilizá-los com o bem-estar social³.

Hodiernamente, como ensina Machado, a imposição estatal de tributos não é mais vista como simples exercício de poder do Estado, mas sim como decorrência de uma relação jurídica tributária que nasce a partir da ordem constitucional e é regulamentada através da lei.

Nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritaristas. A ideia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação.⁴

Entretanto, a exigência de se afastar o autoritarismo da relação jurídico-tributária, imposta pelo Estado Democrático de Direito e viabilizada por princípios e limitações ao poder de tributar, não pode ser absoluta, sob pena de obstruir o próprio dever estatal de exigir das pessoas as contribuições para os custos do Estado e tornar o tributo uma faculdade para os contribuintes.

O poder integra o conceito de Estado e, no seu aspecto político, emana da soberania deste em relação aos cidadãos, a qual só encontra limites na autolimitação imposta pelo próprio Estado através do ordenamento jurídico. A partir daí, esse poder deixa de ser apenas político para tornar-se um poder jurídico.

Daí as conclusões de Bernardo apontarem que o tributo deixou de ser uma imposição arbitrária para tornar-se o veículo estatal para atender os objetivos sociais da população.

O tributo, assim, não é mais uma imposição exigida arbitrariamente do contribuinte, à semelhança da submissão do vencido ao vencedor, como era antigamente. O tributo, nos dias de hoje, representa um instrumento jurídico do Estado para auferir as receitas de que necessita para atender aos seus fins. No Estado moderno, isso se

3 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, p. 684, 2001.

4 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, p. 49, 2009.

justifica somente quando permitido por lei, através de órgão estatal devidamente autorizado. [...].⁵

Assim, pode-se concluir que o poder fiscal abrange não só o dever de instituir os tributos necessários à satisfação das necessidades públicas das pessoas, mas também o dever de efetivamente cobrar os tributos que o Estado impôs.

2 PESSOAS JURÍDICAS

2.1 A PROTEÇÃO À PERSONALIDADE DOS ENTES COLETIVOS

O ordenamento jurídico confere proteção legal não só às pessoas naturais ou físicas, mas também aos agrupamentos de indivíduos ou de bens reunidos para a realização de determinadas finalidades comuns, os quais, a partir da sua nova organização, passam a ser denominados como pessoa jurídica e não mais se confundem com os seres humanos que lhe deram origem.

Segundo ensina Gustavo Tepedino:

[...] Pessoa jurídica, portanto, é o agrupamento de pessoas dotado pela lei de aptidão para a titularidade de direitos e obrigações na ordem civil, tendo, assim, personalidade jurídica própria, independente da de seus membros.⁶

Após constituídas, as pessoas coletivas passam a usufruir da mesma proteção aos direitos da personalidade de que gozam as pessoas naturais, em decorrência do art. 52 do Código Civil. No dizer de Maria Helena Diniz:

As pessoas jurídicas têm direitos da personalidade, como o direito ao nome, à marca, à honra objetiva, à imagem, ao segredo etc., por serem entes dotados de personalidade pelo ordenamento jurídico-positivo, e podem sofrer dano moral [...]. Tais direitos lhes são reconhecidos no mesmo instante da sua inscrição no registro competente, subsistindo enquanto atuarem e terminando com o cancelamento da inscrição das pessoas jurídicas.⁷

5 MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, V. 1, 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 257, 2002.

6 TEPEDINO, Gustavo et al. *Código Civil Interpretado*, v. 1, 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 106, 2004.

7 DINIZ, Maria Helena. *Código Civil Anotado*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, p. 71, 2003.

A personalidade é o conjunto de atributos e qualidades das pessoas, que são considerados como o objeto de proteção de direitos pelo ordenamento jurídico.

No direito brasileiro a personalidade da pessoa jurídica nasce com a inscrição dos atos constitutivos da instituição no competente registro, como diz o artigo 45 do Código Civil. Só a partir daí é que essa nova pessoa, de espécie ideal, passa a receber a proteção total do Estado, sendo suscetível de aquisição e exercício de direitos.

Observa-se que o Código Civil de 2002 inovou em relação ao anterior e regulamentou o período intermediário entre a criação da pessoa jurídica no plano dos fatos (material) e a sua existência no plano do direito (jurídico).

Art. 986. Enquanto não inscritos os atos constitutivos, rege-se-á a sociedade, exceto por ações em organização, pelo disposto neste Capítulo, observadas, subsidiariamente e no que com ele forem compatíveis, as normas da sociedade simples.

Assim, mesmo que ainda não registrados os atos constitutivos da sociedade, já haverá relação jurídica entre seus sócios, ou entre estes e terceiros, devidamente regulada pelo direito. Logo, o contrato social já documentado passa a constituir efeitos mesmo antes de seu registro.

O que ainda inexistirá, antes do registro, é a personificação da pessoa jurídica, existindo antes disso apenas uma pessoa moral constituída pelo grupo de pessoas naturais que a compõem.

2.2 TEORIAS E SISTEMAS DE IDENTIFICAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

As principais teorias que tentam explicar ou justificar a existência da pessoa jurídica são basicamente duas:

- a) a teoria da ficção legal, que consiste em qualificar a existência da pessoa jurídica como mero produto da norma, sem uma existência real, ao contrário da pessoa humana, que é fruto da natureza;
- b) a teoria da realidade, que confere à vontade humana capacidade suficiente para a criação de uma nova organização, diversa

de seus membros e criadores, capaz de ter vida própria e se tornar sujeito de direito.

Também são dois os critérios de identificação de uma pessoa jurídica segundo as realidades supra-individuais existentes no plano fático e pré-normativo. São eles:

- a) o sistema maximalista, que exige um critério mais minucioso para reconhecer um agrupamento de indivíduos como pessoa jurídica, excluindo todas as entidades que não guardam rigorosa e total separação, principalmente no plano econômico, em relação a seus membros. Esse sistema nega a personalidade jurídica às sociedades civis ou às sociedades empresariais de pessoas, por falta dessa rigorosa separação entre o sócio e a sociedade. Estas não seriam pessoas jurídicas, mas comunhões de seres humanos, reunidos de acordo com o princípio da “Gesamthand”.
- b) o sistema minimalista, menos rigoroso nessa análise da identificação entre a entidade e seus membros, no qual todas as sociedades são reconhecidas como pessoas jurídicas.

A partir desses dois modelos de identificação das pessoas jurídicas, são ainda destacadas duas posições:

- a) a monista, que reconhece a pessoa jurídica como única forma de independência das esferas jurídicas individuais;
- b) a dualista, que ao lado das pessoas jurídicas também reconhece autonomia a outras figuras de direito, como se dá no sistema alemão.

O ordenamento jurídico brasileiro adotou o sistema minimalista, pois a criação de uma pessoa jurídica exige apenas a união de vontades de dois ou mais indivíduos pretensiosos de realizar um objeto lícito e que esse acordo se faça representado por um contrato devidamente registrado. É o que vê, por exemplo, no artigo 997 do Código Civil.

De outro lado, a ordem legal brasileira segue a posição monista, uma vez que arrola todas as espécies de pessoas jurídicas que podem ser criadas e não admite outras formas de personificação de agrupamentos de indivíduos. Nesse sentido o artigo 44 do Código Civil.

2.3 O LIVRE EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA E A FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA

A Constituição Federal de 1988 trata do tema “da ordem social” em um título próprio e “dos direitos sociais” em um capítulo do título que cuida “dos direitos e garantias fundamentais”.

Apesar da distância geográfica entre esses dois temas, “não ocorre uma separação radical, como se os direitos sociais não fossem algo ínsito na ordem social”, como observa *José Afonso da Silva*⁸, que ainda salienta que aqueles são conteúdo desta.

Pois a mesma simbiose também se dá entre os direitos sociais e os direitos econômicos, como se pode ver pela simples leitura dos princípios gerais da atividade econômica, previstos no art. 170 da Lei Fundamental:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

8 SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, p. 288, 2003.

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995](#))

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Pode se dizer, então, na companhia de José Afonso da Silva, que os princípios gerais da atividade econômica são instrumentos para a realização da Justiça Social, a qual se concretiza através da contemplação dos direitos sociais.

[...] Os direitos sociais disciplinam situações subjetivas pessoais ou grupais de caráter concreto. Em certo sentido, pode-se admitir que os direitos econômicos constituirão pressupostos da existência dos direitos sociais, pois, sem uma política econômica orientada para a intervenção e participação estatal na economia, não se comporão as premissas necessárias ao surgimento de um regime democrático de conteúdo tutelar dos fracos e mais numerosos.⁹

Como, então, pode – ou está autorizado a – agir o Estado nesse ônus de participar e intervir na economia, de modo a atingir os direitos sociais?

Num primeiro momento, a atuação estatal se mostra pelo deixar os atores da economia agir com liberdade, em decorrência da própria determinação contida no parágrafo único do artigo 170 da CF, que está em sintonia com o artigo 5º, inciso XIII, o qual assegura a liberdade de exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, desde que atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer.

Trata-se do principal incentivo à economia, que tem como fermento natural a própria demanda do mercado.

9 SILVA, *op. cit.*, p. 289.

Num segundo plano, o Estado também pode atuar por intermédio de empresas públicas ou sociedades de economia mista, para desenvolver atividades econômicas que demandem relevante interesse coletivo ou tornem-se necessárias por imperativo da segurança nacional, em isonomia de tratamento com as empresas do setor privado do mesmo ramo.

Em outra banda, a atuação estatal impõe o exercício de ações normativa e reguladora da atividade econômica privada, por intermédio das funções de fiscalização, incentivo e planejamento.

Em todos esses campos, a atuação do Estado está em garantir que a exploração das mais diversas atividades empresariais, que têm sua principal razão no justo objetivo de lucro, também se ajustem aos interesses sociais, o que obrigatoriamente passa pela efetivação da cobrança dos tributos devidos, uma vez que as empresas que desonram as obrigações fiscais não cumprem com sua função social, gerando danos à saúde, à previdência, à educação e a tantos outros interesses públicos, cujos prejuízos precisarão ser ressarcidos por toda a sociedade.

2.4 RAZÕES PARA A DISTINÇÃO ENTRE AS PERSONALIDADES DA PESSOA JURÍDICA E DE SEUS MEMBROS

O instituto da pessoa jurídica surgiu para servir às pessoas humanas, o que significa que a entidade formal não é um fim em si mesmo, mas um meio de obtenção de resultados sociais comuns, tanto para os que se associam na formação de uma pessoa ideal, como para os que com ela se relacionam e contratam.

A possibilidade de criação de uma sociedade para atingir determinado objetivo que uma só pessoa individualmente não alcançaria é instrumento legal de incentivo ao aumento da riqueza, da circulação de bens e de postos de trabalho. Consequentemente, é veículo de alcance da dignidade da pessoa humana, dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

Mas certamente o instituto não traz somente vantagens. Por vezes apresenta alguns incômodos, ao ponto de Requião imaginar o seu fim em relação às sociedades empresariais.

A teoria da personalidade jurídica, aplicada às sociedades comerciais, não deixa de criar sérios problemas, a ponto de presentirmos a sua decadência. [...] ¹⁰

10 REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*, v. 1, 25. ed. São Paulo: Saraiva, p. 376, 2003.

Mesmo não sendo tão radicais quanto Requião, também entendemos que a distinção entre as personalidades da pessoa jurídica e de seus membros precisa ser mais relativizada no direito, de modo a coibir a utilização da primeira como escudo para a realização de fraudes contra terceiros e, principalmente, contra o próprio Estado.

Em nossa atividade forense temos constatado a facilidade com que alguns “empresários” mal intencionados fecham uma porta e abrem outra, muitas vezes para exercer a mesma atividade com uma nova roupagem, saindo com seu patrimônio aumentado mas deixando para trás todo um passivo que contribui para grandes prejuízos ou mesmo a quebra de terceiros, além de desfalcar os cofres públicos do pagamento dos tributos decorrentes do exercício de sua atividade, através da simples constituição de uma nova empresa, para iniciar um novo ciclo parasitário de utilização dos instrumentos jurídicos de proteção de seus patrimônios pessoais, em prejuízo de toda a sociedade.

A Constituição da República dispõe de instrumentos inibidores de tais abusos, como são os princípios da função social da propriedade e da justiça social da ordem econômica. O mesmo ocorre com o ordenamento infraconstitucional, como se dá, por exemplo, com o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, presente no art. 50 do Código Civil brasileiro.

Em relação ao direito tributário, porém, a jurisprudência tem se apegado ao princípio da legalidade estrita e limitado o redirecionamento das execuções fiscais praticamente aos casos de comprovação, por parte do Fisco, da prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade, nos termos do art. 135 do CTN.

Essa limitação, que aparentemente atende aos anseios de uma sociedade pluralista baseada no capitalismo, a qual tem na empresa o principal elemento de desenvolvimento econômico e social, tem transferido ao Estado – e conseqüentemente a todo cidadão – a socialização dos prejuízos causados por alguns maus administradores que abusam do princípio da separação para defenderem seus interesses egoístas de enriquecimento a qualquer custo.

A desconsideração da pessoa jurídica não é um desprestígio ao instituto da personalização dos entes coletivos. Ao contrário, a doutrina da penetração é uma valorização dos objetivos para os quais a pessoa jurídica foi instituída e regulamentada pelo direito.

Por tal motivo a aplicação da *disregard of legal entity* deve buscar fundamento de validade nas próprias razões de criação do instituto da pessoa coletiva.

José Lamartine Corrêa de Oliveira proclamou que a crise da função da pessoa jurídica provém da desconformidade entre a realidade de algumas instituições perante os limites ontológicos e a fidelidade axiológica que esse instituto deve guardar em relação ao ordenamento jurídico.

Argumenta ainda o mesmo autor, que “a ordem jurídica só tem sentido quando orientada basicamente por determinados valores sem os quais ela não tem justificativa possível”, donde conclui que “a pessoa jurídica, realidade acidental e subordinada a esses valores reitores da ordem jurídica, existe em função de determinados fins, considerados humana e socialmente relevantes”¹¹.

Sob esse prisma, Lamartine desenvolveu sua compreensão sobre a descon sideração da pessoa jurídica, a qual vem circunstanciada em três pontos.

Em primeiro lugar, há que se superar a concepção unitarista da pessoa jurídica: pelo fato de a pessoa jurídica não ser equivalente ao ser humano, sua realidade não é unívoca, mas diversificada em inúmeros e diferentes tipos de pessoas. Por essa razão, em alguns desses tipos a maior proximidade real entre os sócios e a pessoa jurídica facilitaria as operações de descon sideração, que seriam dificultadas noutras pessoas jurídicas em que houvesse um distanciamento maior entre os membros e as entidades.

Em segundo lugar, não se pode confundir os casos de descon sideração da pessoa jurídica com as hipóteses legais de imputação de deveres a sujeitos diversos da pessoa jurídica¹² ou com a dissolução coativa desta última. A autêntica descon sideração da pessoa jurídica exige a suspensão de eficácia da personalidade desta para alcançar terceiros no que tange a certas e determinadas obrigações da entidade personificada. Nesse aspecto, a descon sideração da pessoa jurídica se entrelaça à *ideia* de abuso de direito.

Em terceiro e último lugar, deve-se buscar uma solução fiel à doutrina *realista* proposta por J. Lamartine Corrêa de Oliveira, em

11 OLIVEIRA, J. L. CORRÊA DE. *A dupla crise da pessoa jurídica*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, p. 608, 1979.

12 OLIVEIRA, J. L. CORRÊA DE, op. cit., p. 610.

contraposição ao *fictionismo* defendido por Savigny e apenas semelhante ao *realismo* de Gierke.

De outro lado, se em tese o direito protege os terceiros prejudicados por ato de dolo ou má-fé, de outro, a jurisprudência dominante tem entendido que a responsabilização dos sócios exige a produção da prova de que os atos destes tenham sido fraudulentos. E aí reside o maior ônus das vítimas.

Como comprovar as atitudes dolosas dos sócios se elas são combinadas entre quatro paredes, com a utilização de subterfúgios que revestem os atos da capa de liceidade?

Por conta dessas dificuldades, doutrina e jurisprudência passaram a se debruçar em busca de soluções para o problema da utilização da pessoa jurídica para finalidades diversas das pretendidas pelos idealizadores deste instituto.

3 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA EMPRESA

Em razão das fraudes proporcionadas pela separação entre o patrimônio da empresa e os bens dos sócios, decorrente da personificação da primeira, o direito brasileiro, a partir da jurisprudência, passou a desenvolver um mecanismo de responsabilização dos segundos pelos atos ilícitos cometidos em nome da primeira.

Com origem nas jurisprudências inglesa e norte-americana¹³, a *disregard of legal entity* ou “doutrina da penetração” busca desconsiderar os efeitos da personificação da pessoa jurídica para atingir a responsabilidade individual dos seus membros nos casos de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, quando a primeira não possuir patrimônio suficiente para indenizar um lesado por seus atos.

O caso que deu origem à referida doutrina é assim narrado por Requião¹⁴:

[...] Em 1897, a justiça inglesa ocupou-se com um famoso caso – Salomon vs. Salomon & Co. – que envolvia o comerciante Aaron Salomon. Este empresário havia constituído uma *company*, em conjunto com outros seis componentes da sua família, e cedido

13 REQUIÃO *op. cit.*, p. 377.

14 REQUIÃO, *op. cit.*, p. 378.

seu fundo de comércio à sociedade que fundara, recebendo em consequência vinte mil ações representativas de sua contribuição, enquanto para cada um dos outros membros coube apenas uma ação para a integração do valor da incorporação do fundo de comércio na nova sociedade. Salomon recebeu obrigações garantidas no valor de dez mil libras esterlinas. A sociedade logo em seguida se revelou insolvente, sendo o seu ativo insuficiente para satisfazer as obrigações garantidas, nada sobrando para os credores quirografários.

O liquidante, no interesse dos credores quirografários, sustentou que a atividade da *company* era atividade de Salomon, que usou de artifício para limitar sua responsabilidade e, em consequência, Salomon deveria ser condenado ao pagamento dos débitos da *company*, devendo a soma investida na liquidação de seu crédito privilegiado ser destinada à satisfação dos credores da sociedade. O Juízo de primeira instância e depois a Corte acolheram essa pretensão, julgando que a *company* era exatamente uma entidade fiduciária de Salomon, ou melhor, um seu *agent* ou *trustee*, e que ele, na verdade, permanecera como o efetivo proprietário do fundo de comércio. Era a aplicação de um novo entendimento, desconsiderando a personalidade jurídica de que se revestia Salomon & Co.

A doutrina da desconsideração não busca anular a existência da pessoa jurídica, mas apenas considerar a sua personalização ineficaz em relação a determinado ato, concluindo que ele foi realizado por determinados membros da organização e não por esta.

3.1 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Antes de se adentrar nos fundamentos jurídicos da aplicação do instituto da desconsideração da pessoa jurídica ao direito tributário, cumpre relembrar que este ramo do direito público dispõe de instrumentos próprios de simbiose com as demais espécies.

A interpretação das normas é matéria da hermenêutica jurídica e busca entender o verdadeiro sentido dos textos legais.

Já a integração é a busca pelo preenchimento de lacuna involuntária deixada pelo legislador. No dizer de Hugo de Brito, “não é atividade de simples declaração do sentido da norma, como a

interpretação, mas atividade criadora, embora esse processo criativo esteja diretamente vinculado a normas preexistentes”.¹⁵

Ao apontar as divergências existentes a respeito do tema, principalmente em relação à possibilidade de atividade criadora também na interpretação, bem como a afirmação de alguns de que nem uma nem outra aceitam essa ideia, o mesmo mestre nos diferencia os dois institutos:

É preferível, por isso, dizer-se que a interpretação pressupõe a existência de norma expressa e específica para o caso que se tem para resolver. O intérprete, então, determina o significado dessa norma, tendo em vista, especialmente, o sistema em que a mesma se encarta. Já de integração se cogita quando se esteja na ausência de norma expressa e específica para o caso, e se tenha, por isto mesmo, de utilizar um dos meios indicados no art. 108 do CTN¹⁶.

O Capítulo IV, do Título I, do CTN, trata do tema da interpretação e da integração da legislação tributária.

O artigo 108 nos fornece a ordem sucessiva dos institutos que devem ser utilizados na atividade de integração legislativa, quando ocorrer ausência de disposição normativa tributária expressa aplicável ao caso ao qual se busca solução. Nessa hipótese, deve ser buscado o preenchimento da lacuna legislativa (daí se dizer que o nosso Código adotou a teoria das lacunas), sucessivamente, através da analogia, dos princípios gerais de direito tributário, dos princípios gerais de direito público e, por fim, da regra da *equidade*.

O parágrafo primeiro, do mesmo dispositivo legal, destaca que “o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei”, haja vista que a incidência tributária sujeita-se ao princípio da estrita tipicidade, segundo o qual o tributo deve estar previsto em um tipo fechado, que contenha todos os elementos da obrigação tributária, quais sejam, hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota, e não deixe espaço a ser preenchido pela Administração.

Já o parágrafo segundo do mesmo artigo proíbe que a utilização da equidade resulte na dispensa de pagamento de tributo

15 MACHADO, *op. cit.*, p. 114-115.

16 MACHADO, *op. cit.*, p. 115.

devido, o que implicaria em ofensa à Constituição Federal, que exige lei específica para cuidar de subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão. A regra também demonstra sintonia com o artigo 111 do CTN, apesar deste último tratar de interpretação.

Mesmo tendo o mencionado artigo 108 só elencado a utilização dos princípios gerais de direito tributário (espécie do gênero direito público) e das outras espécies de princípios gerais de direito público na atividade de integração legislativa, o artigo 109 nos esclarece que os princípios gerais de direito privado também deverão ser usados, quando se necessitar pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance de seus próprios institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários. Isso porque a legislação tributária utiliza-se desses conceitos e, portanto, precisa buscar nesses institutos o fundamento de sua aplicação.

O artigo 110, por sua vez, é mandamento de superioridade dos conceitos de direito privado em relação à lei tributária, nas oportunidades em que esta parecer estar desvirtuando a definição, o conteúdo e o alcance daqueles institutos. Exemplo típico ocorreu na edição da Lei nº 9.718/98, em que o legislador ordinário tentou dar à expressão receita bruta definição jurídico-tributária diversa da que já lhe dava o direito privado, o que acabou sendo rechaçado pelo Supremo Tribunal Federal:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-

as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.¹⁷

Por fim, registra-se as regras do artigo 111, que impõem a interpretação literal às hipóteses de suspensão ou exclusão do crédito tributário ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, e a do artigo 112, que exige a interpretação mais benigna ao sujeito passivo quando se tratar de definição de infrações ou cominação de penalidades, regra esta derivada do princípio penal “in dúbio pro reo”.

No que se refere ao tema do presente trabalho, pode-se concluir que a teoria da desconsideração da pessoa jurídica está inserida na regra de integração legislativa, haja vista a lacuna deixada pelo legislador, que não a previu de forma expressa no capítulo da responsabilidade de terceiros do CTN ou mesmo em outra lei tributária, mas também não a proibiu.

Sendo assim, o intérprete da relação jurídico-tributária deve sopesar se o instituto é ou não aplicável à situação particular analisada.

3.1 FUNDAMENTOS PARA A DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

Em nosso ordenamento jurídico, a desconsideração da personalidade jurídica da empresa é encontrada no art. 28 do Código de Defesa do Consumidor (*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*); no art. 18 da Lei nº 8.884/94 (*A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste 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*); no art. 4º da Lei nº 9.605/98 (*Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio*

17 RE 390840/MG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, j. 09/11/2005, DJ 15-08-2006, p. 25.

ambiente) e no art. 50 do Código Civil (*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*).

Segundo lição do Ministro do STJ Napoleão Nunes Maia Filho, o instituto da *disregard of legal entity* tem natureza subsidiária aos demais institutos de solução da responsabilidade das pessoas jurídicas, como a solidariedade ou imputação de responsabilidade de terceiros, só podendo ser aplicado na ausência destes.

Portanto, a desconsideração da personalidade é algo (a) excepcional (por somente ser cabível em situações incomuns, anormais ou extraordinárias), (b) tópico (por servir apenas à resolução do caso concreto *sub judice*, não afetando outras obrigações da entidade e nem desconstituindo a sua personalidade) (c) processual (por somente ter cabimento mediante decisão do Juiz, em feito de amplo contraditório); em outros termos, a desconsideração da personalidade somente tem aplicação quando não dispuser o Juiz de outros institutos, instrumentos, meios ou remédios jurídicos capazes ou hábeis para a solução da pendência judicial oriunda de fraude ou abuso por intermédio da entidade controlada ou dirigida, pois a autonomia da pessoa jurídica continua sendo a regra básica do ordenamento, como já constava do art. 350 do Código Comercial (Lei n. 556, de 25.06.1850) do art. 20 do Código Civil (Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916) consta do art. 596 do vigente Código de Processo Civil (Lei n. 5.969, de 11.01.1973).¹⁸

A aplicabilidade da teoria da *disregard doctrine* às relações juridico-tributárias decorre da autorizada norma de integração do direito tributário.

Como já vista acima, na ausência de uma regra de natureza tributária que se aplique à solução do caso concreto, o art. 108 do CNT impõe ao intérprete a utilização da integração legislativa, iniciando esse mecanismo pelo instituto da analogia.

18 MAIA FILHO, Napoleão Nunes. *A Desconsideração da Pessoa Jurídica em Face da Evolução do Direito Obrigacional e os Limites de sua Aplicação Judicial*. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/24367/Desconsidera%C3%A7%C3%A3o_Pessoa_Jur%C3%ADdica.doc.pdf?sequence=1>. Acesso em: 20 junho 2010, p. 4-5.

A analogia, como ensina Tercio Ferraz Jr., é forma de preenchimento de lacuna legislativa que se origina da necessidade de se dar solução isonômica a questões semelhantes.

O uso da analogia, no direito, funda-se no princípio geral de que se deva dar tratamento igual a casos semelhantes. Segue daí que a semelhança deve ser demonstrada sob o ponto de vista dos efeitos jurídicos, supondo-se que as coincidências sejam maiores e juridicamente mais significativas que as diferenças. Demonstrada a semelhança entre dois casos, o intérprete percebe, simultaneamente, que um não está regulado e aplica a ele a norma do outro. A analogia permite constatar e preencher a lacuna.¹⁹

A desconsideração da pessoa jurídica é regra geral de direito prevista no art. 50 do Código Civil, sendo aplicável às relações jurídicas entre as entidades formais sempre que constatado abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

Se o instituto acima é utilizado como solução de conflito em que a vítima é uma pessoa privada, natural ou jurídica, com muito mais razão a pessoa jurídica também deve ser desconsiderada quando o abuso ocorrer contra um ente público, criado para servir à sociedade como um todo.

De outro lado, a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica não ofende as garantias constitucionais do contribuinte, uma vez que tal instituto é alheio à obrigação tributária ou à identificação do seu sujeito passivo, tratando-se de regra de direito civil e empresarial, tal qual a norma que estabelece a distinção patrimonial entre a sociedade e seus sócios.

O instituto em questão não impõe obrigação tributária aos seus administradores, mas tão somente transfere a estes a responsabilidade pelo pagamento do tributo inadimplido pelo sujeito passivo, que continua sendo a empresa.

Sendo assim, para a aplicação da desconsideração da pessoa jurídica nas execuções fiscais não é necessária a instituição de norma por lei complementar, ou mesmo de natureza especial tributária, sendo suficiente uma regra de cunho geral no ordenamento jurídico, como é o caso do art. 50 do CC, pois não se está tratando de definição de tributo

19 FERRAZ JR., 2001, FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 3. ed. São Paulo: Atlas, p. 297, 2001.

ou de obrigação tributária, mas apenas de substituição do responsável pelo inadimplemento no pagamento do débito.

Nesse sentido também leciona Heleno Torres:

A desconsideração da personalidade jurídica, para os fins de aplicação da legislação tributária, poderá ser praticada tanto quando se esteja em presença de leis especiais quanto na hipótese de aplicação de uma regra geral que a autorize, à luz de determinados pressupostos.²⁰

Mas o artigo 50 do CC exige, para a aplicação do instituto em debate, que tenha ocorrido “abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial”, o que exige a demonstração de uma dessas hipóteses.

Assim, em tese, a utilização do instituto exigiria a comprovação, por parte do Fisco, da ocorrência de um de seus requisitos.

Porém, dessa condição vamos tratar no item relativo à análise da jurisprudência dominante no STJ, só adiantando que no caso de inadimplemento de obrigação tributária o abuso ocorrerá na espécie “desvio de finalidade”.

3.3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

A responsabilidade de terceiros está devidamente positivada no direito tributário.

Os artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional arrolam determinadas situações em que terceiras pessoas se responsabilizam solidaria ou sucessivamente pelo inadimplemento da obrigação tributária por parte do contribuinte.

A jurisprudência tem confirmado o redirecionamento das execuções fiscais nessas circunstâncias discriminadas pela lei.

[...]

3. Faz-se necessária a integração do acórdão embargado para fazer constar que a jurisprudência desta Corte possui entendimento no sentido de que a dissolução irregular da empresa sem deixar bens

²⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Editora RT, p. 470, 2003.

para garantir os débitos, ao contrário do simples inadimplemento do tributo, enseja o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes, independentemente de restar caracterizada a existência de culpa ou dolo por parte desses.

4. É de se reconhecer que a hipótese é daquelas excepcionais que permitem a atribuição de efeitos infringentes aos embargos de declaração, pois a análise do ponto omissis implica a alteração do julgado, razão pela qual acolho os aclaratórios com efeitos modificativos para manter o acórdão proferido no Tribunal de origem no sentido de possibilitar a citação dos *sócios-gerentes* da empresa executada, os quais poderão elucidar a existência ou não de responsabilidade tributária em sede de embargos do devedor.

5. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos para negar provimento ao recurso especial.²¹

Essa atribuição legal de responsabilidade tributária a terceiras pessoas que não o próprio contribuinte, porém, não deve ser confundida com a hipótese de desconsideração da personalidade da empresa.

3.4 DIFERENÇA ENTRE A RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

O instituto da responsabilidade de terceiros não leva em conta a desconsideração da pessoa jurídica. Apenas indica um garantidor ao pagamento, para o caso de não ser cumprida a obrigação pelo devedor principal, nas hipóteses previstas pelo legislador.

Como constata Machado:

Com efeito, denomina-se responsável 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.²²

Não obstante tratar-se de institutos diversos, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem qualificado a responsabilidade

²¹ STJ, 2ª Turma, EDcl no REsp 656071/SC, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 15/06/2009.

²² MACHADO, op. cit., p. 159.

tributária de terceiros como hipótese da doutrina da *disregard of legal entity*:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA PELO TOMADOR DO SERVIÇO. ART. 22, IV, DA LEI 8.212/91. ART. 135 DO CTN. INAPLICABILIDADE. 1. “O legislador, ao exigir do tomador do serviço contribuição previdenciária de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, nos termos do art. 22, IV da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.876/99), em nenhum momento valeu-se da regra contida no art. 135 do CTN, que diz respeito à desconsideração da personalidade da pessoa jurídica para que seus representantes respondam pessoalmente pelo crédito tributário nas hipóteses que menciona” (REsp 787.454/PR, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 23.08.2007). 2. Recurso Especial a que se nega provimento.²³

Os dois institutos, porém, são diferentes.

A responsabilidade tributária de terceiros, tratada pelo art. 135 do CTN, não desconsidera a pessoa jurídica devedora, apenas imputa aos terceiros indicados pelo legislador, e que no caso estão vinculados à pessoa jurídica, a obrigação pelo pagamento dos débitos decorrentes “de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Trata-se, então, de imputação legal de responsabilidade solidária de terceiros, em substituição ao devedor principal, de aplicação peremptória, pois não deixa margem ao julgador para escolher se impõe ou não a responsabilização desses terceiros. Na referida norma o legislador aderiu à denominada teoria *ultra vires*. Nas hipóteses descritas no artigo a doutrina da desconsideração é incabível.

Já a desconsideração da pessoa jurídica, como diz o nome, desconsidera a existência da entidade social e trata esta como uma simples comunhão entre as pessoas responsáveis pela sua administração, para o fim de transferir a responsabilidade patrimonial, que a princípio seria limitada aos bens da sociedade, para os bens dos administradores, como se dela fossem, em casos não tipificados pela legislação.

²³ STJ, REsp 670423, 2009.

Como já dito acima, a desconsideração da pessoa jurídica como forma de atingir o patrimônio dos seus administradores é instrumento subsidiário das normas de responsabilidade de terceiros e de manuseio exclusivo do juiz, que deve utilizá-lo apenas na solução do caso concreto, quando não houver outra solução legal indicativa de solidariedade no adimplemento da obrigação.

3.5 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA

Vivemos em tempo de supervalorização da segurança jurídica, que vê no instituto da súmula vinculante uma forma de impedir as decisões contraditórias, as quais provocam sucessivos e repetidos recursos sobre a mesma matéria, gerando ainda mais morosidade ao processo.

Não temos a pretensão de atacar, ou tampouco defender, neste breve trabalho, os veículos legislativos utilizados para atingir o desiderato da celeridade na prestação jurisdicional, mas é fato sabido que o engessamento das soluções judiciais transfere para a doutrina uma responsabilidade maior no embasamento de suas opiniões, relativizando em muito as conclusões que se fundamentam em decisões judiciais, pois estas já não trazem o mesmo amadurecimento que possuíam quando os juízos das instâncias de instrução e de apelação detinham a mesma liberdade para decidir.

Por isso, ao exegeta também compete avaliar os fundamentos das decisões judiciais que vêm tratando do assunto sobre o qual pretende produzir uma opinião.

Vejamos, então, o que vem decidindo o Judiciário a respeito da matéria em exame.

Em relação ao redirecionamento das execuções fiscais para os sócios-gerentes ou administradores das pessoas jurídicas empresárias, a discussão tem se limitado a questões infraconstitucionais, cujas normas têm sua interpretação final ditada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça.

Nesta Corte, destacam-se três orientações praticamente pacificadas sobre o tema em debate, quais sejam:

- a) se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, presume-se a responsabilidade deste e a ele compete o ônus da prova de que não agiu nos termos do art.

135 do CTN, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do mesmo código c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80;

- b) se iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, postula-se o redirecionamento contra o sócio-gerente, que não constava na CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN;
- c) a mera inadimplência da obrigação tributária não é suficiente para viabilizar o redirecionamento da Execução Fiscal contra os sócios-gerentes da pessoa jurídica.

Verifica-se, então, que em sede de execução fiscal promovida contra pessoa jurídica o STJ tem adotado a orientação de possibilidade de redirecionamento da ação contra os administradores desta, não apontados na Certidão de Dívida Ativa, desde que a Fazenda comprove a presença de uma das condições para a responsabilidade de terceiros elencadas no art. 135 do CTN.

De outro lado, haverá a inversão no ônus da prova, cabendo assim ao administrador chamado à lide demonstrar a inocorrência dessas condições previstas na lei, quando a CDA fizer constar o nome dos sócios como corresponsáveis pelo pagamento do débito. Tal entendimento se apresenta sob o fundamento de que a CDA é documento que goza da presunção de certeza e liquidez de todos os seus elementos (sujeitos, objeto devido e valor do débito), não podendo o Judiciário limitar o alcance desta presunção.

Essas duas orientações jurisprudenciais – itens “a” e “b”, acima – são demonstradas no trecho transcrito abaixo, do voto vencedor do acórdão do AgRg no AI nº 1.058.751/RS, da lavra do Ministro Castro Meira²⁴:

A jurisprudência desta Corte é tranqüila em admitir o redirecionamento da execução, independentemente de qualquer prova, sempre que o nome do sócio constar como co-responsável na CDA, em face da presunção de legitimidade, certeza e liquidez que milita em favor desse título executivo, nos termos do art. 3º da Lei 6.830/80.

Essa orientação, a meu sentir, não se altera pelo fato de ter sido a empresa extinta por falência.

²⁴ STJ, AgRg no AI nº 1.058.751/RS, DJe 23/04/2010.

[...]

Assim, iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, requerido o redirecionamento contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava nenhum fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, depois, volta-se contra o seu patrimônio, deve demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.

Ao revés, se a CDA já indica o sócio-gerente como co-responsável, há inversão do ônus da prova, cabendo a ele demonstrar, por meio dos embargos do devedor, que não agiu com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Essa orientação encontra-se sedimentada em dezenas de precedentes de ambas as Turmas de Direito Público desta Corte...

Por fim, também se mostra consolidado na jurisprudência do STJ que “a mera inadimplência da obrigação tributária não é suficiente para viabilizar o redirecionamento da Execução Fiscal contra os sócios-gerentes da pessoa jurídica” (*v.g.*, REsp 1183292, AgRg no REsp 1159170, AgRg no REsp 1128989, REsp 1159170, REsp 1128989, Ag 1142756).

Este último entendimento é o ponto sobre o qual precisamos nos debruçar com mais atenção.

Primeiramente, cumpre observar que toda a obrigação é imposta (no direito público) ou voluntariamente assumida (no direito privado) para ser cumprida, respondendo o inadimplente pelos prejuízos advindos do descumprimento. Nesse sentido os artigos 389 e 186 do Código Civil.

No que diz respeito às relações privadas, a incerteza que lhes é inerente é a própria causa para a imposição de cláusulas que assegurem o cumprimento das obrigações da espécie ou mesmo lhe autorizem expressamente o descumprimento. Este é o pressuposto dos artigos 121 e 410, entre outros tantos do CC.

No direito público, porém, e especialmente nas relações jurídico-tributárias ora tratadas, as obrigações decorrem de lei e, como a lei deve

ser igual para todos, não podem elas ser inadimplidas, não obstante o próprio direito preveja sanções para a mora no cumprimento. É que mesmo que haja a imposição das sanções, a obrigação permanece devida, ou seja, precisa ser cumprida.

A multa, pois, no Direito Tributário pode ter caráter de mora, como indenização, pelo não pagamento do tributo no prazo, e caráter de penalidade, quando a omissão do contribuinte implica em uma infração à lei fiscal. Mas jamais terá função compensatória, pelo que o contribuinte deve pagar o tributo acrescido do valor correspondente à multa (CTN, art. 161).²⁵

No mesmo diapasão os estudos de Leandro Paulsen:

Compulsória, prevista em lei. O Estado exige os tributos compulsoriamente das pessoas. O art. 150, I, da CF, diz que a sua instituição ou majoração será feita por lei. E a lei a todos obriga. A obrigação de pagar tributo não decorre, pois, da vontade do contribuinte que, aliás, será irrelevante nesta matéria, do que é prova o art. 123 do CTN.²⁶

Voltando, então, ao último entendimento jurisprudencial apontado, a menos que pensemos que a Egrégia Corte Superior quis nele dizer que o não pagamento de tributos é ato lícito – o que não deve ter ocorrido –, devemos concluir que a inadimplência fiscal autorizada pelo direito só pode ser aquela que tenha uma justa causa, ou seja, que decorra de fato extraordinário impeditivo do pagamento tempestivo da respectiva obrigação, uma vez que o tributo é uma prestação compulsória (art. 3º do CTN), de cumprimento obrigatório.

As obrigações contratuais podem até ser descumpridas, desde que assim previamente pactuado (art. 410 do CC) ou por acordo posterior dos contraentes. De outro turno, o risco das operações empresariais é inerente às atividades destinadas ao lucro, sendo o descumprimento tratado na esfera da responsabilidade civil.

Na seara das obrigações tributárias o descumprimento não é admitido. Logo, a única inadimplência que pode ser considerada juridicamente autorizada – ensejadora, portanto, apenas dos ônus

²⁵ MACHADO, *op. cit.*, p. 651.

²⁶ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 557, 2003.

da mora – é aquela em que o administrador da pessoa jurídica não tinha melhor credor para satisfazer, quando do vencimento do débito tributário, que não o próprio Fisco.

Mas o que seria, juridicamente falando, “melhor credor”?

A resposta está na regra especial contida no *caput* do art. 186 do CTN:

Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. (Redação dada pela LC nº 118, de 2005)

Destaca-se que a preferência acima não se refere ao processo falimentar, *cujá hipótese é tratada no* parágrafo único. A cabeça do artigo diz respeito às preferências que devem ser cumpridas pelo devedor não submetido à falência.

Sendo assim, conclui-se da leitura da norma acima que o sujeito passivo de obrigação tributária não pode cumprir com outra obrigação de pagar, antes de saldar aquela, a menos que esta diga respeito a um crédito de natureza trabalhista ou de acidente de trabalho.

Portanto, quem atrasa o pagamento de obrigação tributária comete sim um ato ilícito, segundo o sentido civilista do instituto, aplicável ao direito tributário em decorrência dos artigos 108 a 110 do CTN, mesmo que o atraso se dê em razão de suposta prioridade de outra obrigação que não seja das espécies trabalhista ou acidentária, porque a opção em dar privilégio a um contrato privado (pagamento de fornecedores ou prolabore dos administradores, capitalização da empresa etc.) é contrária ao ordenamento jurídico.

A preferência pelo pagamento de uma obrigação civil ou comercial, em prejuízo do adimplemento de um débito tributário, é uma escolha exclusiva do administrador. Não é ato próprio da entidade formal, porque o ordenamento legal não criou o instituto da pessoa jurídica para lhe permitir o cometimento de atos ilícitos.

Mesmo se analisarmos a questão sob o antigo prisma liberalista de fins individualistas, e não enxergarmos aqui um ato ilícito nos moldes do art. 186 do CC, no mínimo aquela preferência terá sido um

abuso de direito do administrador, pelo afastamento dos fins sociais do empreendimento em benefício próprio, o que seria, então, um ato ilícito pela modalidade prevista pelo artigo 187 do mesmo cânone, o qual tem natureza objetiva, ou seja, independe da comprovação de culpa ou dolo do agente, conforme nos ensina Maria Helena Diniz:

Abuso de direito ou exercício irregular do direito. O uso de um direito, poder ou coisa além do permitido, lesando alguém, traz como efeito o dever de indenizar. Realmente, sob a aparência de um ato legal ou lícito, esconde-se a ilicitude no resultado, por atentado ao princípio da boa-fé e aos bons costumes ou por desvio da finalidade socioeconômica para a qual o direito foi estabelecido. No ato abusivo há violação da finalidade econômica ou social. O abuso é manifesto, ou seja, o direito é exercido de forma ostensivamente ofensiva à justiça. A ilicitude do ato praticado com abuso de direito possui natureza objetiva, aferível, independentemente de culpa e dolo.²⁷

A mesma autora também nos faz lembrar o Enunciado nº 37 da Jornada de Direito Civil, promovida pelo Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal, que diz: “a responsabilidade civil decorrente do abuso do direito independe de culpa, e fundamenta-se somente no critério objetivo-finalístico”.

Ora, se o pagamento dos tributos é uma imposição legal para a pessoa jurídica sujeito passivo da obrigação tributária, o administrador que a representa, se deixa de fazê-lo, age em desconformidade ao direito, ou, melhor dizendo, com “infração de lei”, nos exatos termos do art. 135 do CTN, permitindo ao aplicador da norma o redirecionamento da cobrança para o administrador responsável pela inadimplência, uma vez que os atos contrários à legislação não são atribuídos à pessoa jurídica, mas sim ao próprio agente cometedor da ação ou omissão ilegal.

Mesmo porque o CC também determina:

Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.

[...]

27 DINIZ, *op. cit.*, p. 180.

Art. 1.080. As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram.

Portanto, aqui sequer há necessidade de desconsideração da pessoa jurídica, regra de natureza subsidiária, haja vista a incidência da norma especial contida no art. 135 do CTN, que deve ser combinado com o art. 186 do mesmo diploma legal.

Em suma, o não pagamento de débito tributário não é uma simples inadimplência de obrigação de pagar. Cuida-se de descumprimento de imposição legal (art. 3º do CTN), que acarreta ao administrador responsável o ônus de arcar pessoalmente com o adimplemento do débito.

O critério exposto acima é de interpretação da legislação tributária.

Mas não é o único.

Caso o intérprete não aceite a tese de que o descumprimento de obrigação tributária é propriamente uma infração à lei, deve socorrer-se da integração legislativa, pelas razões abaixo.

Ocorre que o direito também regulamenta os atos negociais de empresas que passam por período de dificuldade econômico-financeira. Essa é a razão invocada por aqueles devedores que deixam de cumprir suas obrigações tributárias.

O empresário que se encontra nessa situação e busca superar a crise tem por dever jurídico procurar os seus credores (ressalvados os que a lei exclui dessa possibilidade) para propor e negociar um plano de recuperação amigável (art. 161 e ss. da nº 11.101/2005, a Lei de Falência), o qual poderá ser homologado pelo Judiciário, a fim de não lesar ou privilegiar credores. Não sendo aceita a proposta, pode ainda o devedor ajuizar um pedido de recuperação judicial da empresa, “a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica”, nos termos do art. 47 da nova Lei de Quebra.

Se, entretanto, não houver forma de recuperação, a solução juridicamente imposta é o pedido de auto-falência, nos termos do art. 105 da lei de regência:

Art. 105. O devedor em crise econômico-financeira que julgue não atender aos requisitos para pleitear sua recuperação judicial deverá requerer ao juízo sua falência, expondo as razões da impossibilidade de prosseguimento da atividade empresarial [...]

Vemos que a lei utiliza o termo “deverá requerer ao juízo sua falência”, não deixando margem discricionária ao empresário, pois ao Estado e à sociedade não interessa uma empresa descumpridora de suas funções sociais.

As hipóteses acima não são meras opções do empresário. São imposições de ordem pública, cujo descumprimento implica má-fé e cometimento de ato ilícito (art. 113 c/c art. 187, ambos do CC).

O art. 187 do Código Civil está em perfeita sintonia com os princípios informadores da função social da empresa e demais princípios gerais da ordem econômica, bem como com os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, devendo ser aplicado às relações jurídico-tributárias em razão dos artigos 108 a 110 do CTN.

Assim, se o empresário deixou de adimplir suas obrigações tributárias porque se encontrava em situação de dificuldade econômico-financeira, descumpriu ao que manda o artigo 186 do CNT, bem como a Lei de Falência, pois não tomou as providências determinadas por esta norma, quais sejam, a proposta de um plano de recuperação extrajudicial da empresa, o ajuizamento da recuperação judicial ou, finalmente, o pedido de auto-falência.

Não tendo tomado essas providências, não pode invocar a boa-fé a seu favor, devendo ser pessoalmente responsabilizado pelo abuso de *direito representado* pela escolha indevida dos credores que pagou, a caracterizar o desvio da finalidade social da empresa e, conseqüentemente, a dar ensejo à desconsideração da personalidade jurídica, com a extensão aos bens dos sócios na garantia da execução do crédito tributário, por aplicação do instituto do art. 50 do CC às relações jurídico-tributárias, em homenagem ao art. 108, inciso I, do CTN.

Por fim, uma última questão relacionada à jurisprudência em exame também precisa ser vista.

Trata-se do ônus da prova em relação à presença dos requisitos do art. 135 do Código Tributário, como condição para ser requerido

o redirecionamento da execução contra os administradores da pessoa jurídica executada.

Conforme visto acima, um dos entendimentos do STJ é que, se iniciada a execução contra a pessoa jurídica e durante o processo se postula o redirecionamento contra o sócio-gerente que não constava na CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN.

É que o dispositivo exige, como condição para a responsabilidade dos terceiros nele arrolados, a existência de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, que estejam relacionados “a obrigações tributárias”.

Já vimos que o adimplemento de obrigações tributárias é matéria de ordem pública, ou seja, não pode deixar de ser cumprido.

Vimos, também, que eventuais dificuldades econômico-financeiras não podem ser consideradas como justa causa para o inadimplemento de débitos tributários por parte dos empresários, haja vista que o ordenamento jurídico impõe preferência de pagamento ao Fisco e obriga os devedores a negociar com seus credores particulares uma forma de satisfação desses créditos nos termos da lei, ou seja, sem prejudicar aquela preferência. E na ausência de acordo, a lei impõe o ajuizamento de um pedido de recuperação judicial da empresa ou, se esta julgar não atender aos requisitos do instituto, que faça o requerimento de autofalência. Tudo como forma impositiva e em homenagem aos princípios constitucionais dos valores sociais do trabalho, da função social da empresa e de estímulo à atividade econômica, o que por certo não será capaz de ser atingido pelas sociedades que desatenderem às normas vigentes.

Assim, o empresário que deixa de adimplir suas obrigações tributárias comete ato ilícito por ofensa direta a lei de ordem pública, cuja responsabilidade pelo descumprimento é de natureza objetiva, sendo, portanto, desnecessária a comprovação de culpa ou dolo. Via de regra, o administrador privilegia as obrigações de natureza privada para poder levar adiante o empreendimento, mas assim o faz em ofensa à lei, por sua conta e risco de gerar um dano maior para o Fisco.

Nas palavras de Silvio Rodrigues:

A teoria do risco é a da responsabilidade objetiva. Segundo essa teoria, aquele que, através de sua atividade, cria um risco de dano

para terceiros deve ser obrigado a repará-lo, ainda que sua atividade e o seu comportamento sejam isentos de culpa. Examinando-se a situação, e, se for verificada, objetivamente, a relação de causa e efeito entre o comportamento do agente e o dano experimentado pela vítima, esta tem direito de ser indenizada por aquele.²⁸

Os objetos de prova da responsabilidade objetiva são somente (a) o evento danoso, (b) o prejuízo da vítima e (c) o nexo causal entre os anteriores.

Em se tratando de inadimplência de dívida tributária, o evento danoso é a omissão no pagamento; o prejuízo da vítima está na diminuição da arrecadação e, conseqüentemente, dos serviços que poderão ser prestados pelo Estado; e o nexo causal está no vínculo direto entre o primeiro e o segundo fator, numa relação de causa e efeito.

Demais disso, as pessoas jurídicas de qualquer espécie têm por dever legal manter sua escrituração, com o lançamento de todas as entradas e saídas, bem com os comprovantes desses lançamentos, à disposição do Fisco até a ocorrência da decadência ou prescrição dos atos neles consignados ou dos créditos tributários.

Logo, ao Fisco somente compete apresentar a prova do inadimplemento do tributo, para o que, de outro turno, basta a sua alegação, não só pela presunção de legitimidade dos atos administrativos, mas principalmente porque os fatos negativos não precisam (e nem podem) ser provados, cabendo à parte contrária demonstrar a eventual inoccorrência de inadimplência, o que no caso se faz com a prova de pagamento.

Por fim, poderá o administrador demonstrar que a inadimplência não foi ilícita, por ter ocorrido caso fortuito ou de força maior, sendo inaplicável às obrigações tributárias as excludentes de fato exclusivo da vítima ou de terceiro. Naquelas hipóteses, chamará para si o ônus da prova.

O paradigma colacionado abaixo reflete exemplo assente na jurisprudência pátria:

A responsabilidade objetiva baseia-se na teoria do risco administrativo, dentro da qual basta a prova da ação, do dano e

28 RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil*, v. 4, 20. ed. São Paulo: Saraiva, p. 11, 2003.

de um nexo de causa e efeito entre ambos, sendo, porém, possível excluir a responsabilidade em caso de culpa exclusiva da vítima, de terceiro ou ainda em caso fortuito e força maior.²⁹

Por essas razões, ousamos discordar em parte da Egrégia Corte Superior, no ponto em que esta afirma que a mera inadimplência da obrigação tributária não é suficiente para viabilizar o redirecionamento da Execução Fiscal contra os sócios-gerentes da pessoa jurídica.

4 CONCLUSÃO

Sem dúvida alguma, os atributos da personalidade da pessoa jurídica, entre os quais se inclui a separação do patrimônio desta em relação aos bens de seus sócios, devem ser resguardados pelo ordenamento jurídico, por atender aos vetores de uma sociedade pluralista optante pelo capitalismo.

Entretanto, o instituto da pessoa coletiva deve desapegar-se da sua raiz liberalista, que prestigia o individualismo, para voltar-se aos atuais objetivos da função social da empresa e da boa-fé nas relações jurídicas das sociedades, a fim de limitar a sua validade aos atos que busquem um objetivo social e responsável, mesmo diante do capitalismo. Afinal, o lucro não precisa estar divorciado das finalidades sociais da empresa.

Os interesses egoístas de enriquecimento ou de um prosseguimento incondicional de uma empresa descapitalizada, sem o correspondente cumprimento das obrigações sociais, nas quais se inclui o pagamento preferencial dos tributos devidos em relação aos contratos voluntariamente assumidos, não pode mais ser visto como um simples caso de mora ou um risco inerente à atividade empresarial. O risco é somente do gestor, e não do Estado.

O inadimplemento de obrigações tributárias é mais grave que o descumprimento de um contrato, pois é ofensa direta ao ordenamento legal e aos objetivos sociais da pessoa jurídica e quebra da boa-fé contra os súditos do Estado, que necessitarão arcar com o déficit de serviços deixado pelos inadimplentes de tributos devidos.

O Estado – ou seus cidadãos – não pode pagar pela decisão unilateral do empresário que, mesmo diante de claras evidências de incapacidade financeira da pessoa jurídica que administra, prefere descumprir a lei e

²⁹ TRF 1ª Região. AC 199938000198011, e-DJF1 12/03/2010, p. 252.

continuar com a atividade da empresa sem qualquer suporte patrimonial, utilizando-se do capital que deixou de recolher ao Fisco, em benefício único dos próprios administradores. Tal atitude não condiz com os princípios informadores da personificação da pessoa jurídica.

A hipótese é de inegável infração de lei, a ensejar a responsabilidade dos terceiros elencados no art. 135 do CTN, independentemente de prova de culpa, em virtude da natureza objetiva da espécie.

Por se tratar de responsabilidade objetiva em decorrência de lei, a solidariedade dos sócios pode ser auferida pela Administração, no processo administrativo de constituição do crédito tributário, mediante a notificação dos sócios administradores para apresentarem, se houver, prova de fato dirimente da sua culpabilidade, sob pena de fazer constar no título executivo – a CDA – a sua co-responsabilidade pelo pagamento.

Mas se a responsabilização não ocorrer na via administrativa, pode também o Judiciário, nos autos do executivo fiscal, redirecionar o feito para os sócios gerentes da empresa, em decorrência da infração à lei impositiva da obrigação tributária, no caso o art. 3º do CTN.

De outro lado, a inadimplência tributária também é ato de desvio de finalidade da pessoa formal, devendo por isso ser imputado unicamente ao administrador que faz essa opção contrária à lei, uma vez que não se pode aceitar que um instituto criado pelo direito possa servir de escudo para o cometimento de ilicitude.

Nesse sentido, a opinião de Requião:

Não temos dúvida de que a doutrina, pouco divulgada em nosso país, levada à consideração de nossos Tribunais, poderia ser perfeitamente adotada, para impedir a consumação de fraude contra credores e mesmo contra o Fisco, tendo como escudo a personalidade jurídica da sociedade.³⁰

Napoleão Nunes também destaca que os atos contrários à lei devem ser imputados aos próprios dirigentes da pessoa jurídica, e não a esta.

Em síntese, ocorrendo a hipótese em que se constata terem os dirigentes, controladores ou acionistas da entidade agido em

30 REQUIÃO, *op. cit.*, p. 379

fraude à Lei ou aos fins da entidade, valendo-se da personalidade do ente dirigido ou controlado, pode (e mesmo deve) o Juiz lhes impor de logo a responsabilidade pessoal e ilimitada pela obrigação descumprida pela entidade, isto é, passa a ser exigível, direta e imediatamente, desses agentes o desempenho daquele dever jurídico descumprido pela pessoa jurídica da qual têm a direção ou o controle, desde que ocorrente a situação ilícita, que é o seu suporte material ou fático.³¹

A pessoa jurídica foi criada para servir ao homem, e não o contrário. Por isso, a observação de Tepedino para que atente o jurista na espécie instrumental do instituto, que busca um objetivo maior e não é fim em si mesmo.

[...] o intérprete deve estar atento para a diversidade de princípios e de valores que inspiram a pessoa física e a pessoa jurídica, e para que esta, como comunidade intermediária, seja merecedora de tutela jurídica apenas e tão-somente como um instrumento (privilegiado) para a realização social das pessoas que, em seu âmbito de ação, é capaz de congrega.³²

Por tudo isso, deve o julgador desconsiderar o inadimplemento do tributo como um ato da pessoa jurídica, imputando-o aos sócios responsáveis pela administração desta, a fim de estender aos bens particulares dos últimos a garantia pelo pagamento da execução.

Por derradeiro, ratifica-se que para a aplicação da desconsideração da pessoa jurídica às execuções fiscais é suficiente uma regra de cunho geral no ordenamento jurídico, como é o caso do art. 50 do CC, sendo desnecessária uma norma especial tributária, haja vista que não se está a tratar de definição de tributo ou de obrigação tributária, mas tão somente de alargamento da garantia patrimonial executiva aos bens dos sócios.

Assim, a aplicação do art. 50 do Código Civil às execuções fiscais é medida que pode e deve ser adotada pelos tribunais, como forma de concretude da função social da pessoa jurídica e dos valores sociais da livre iniciativa, bem como de adequação da atividade empresarial aos princípios gerais da atividade econômica.

31 MAIA FILHO, *op. cit.*, p. 8.

32 TEPEDINO, *op. cit.*, p.132-133.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- DINIZ, Maria Helena. *Código Civil Anotado*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito Administrativo*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- FAZZIO JÚNIOR, Waldo. *Lei de Falência e Recuperação de Empresas*. São Paulo: Atlas, 2008.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao Estudo do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2009.
- MAIA FILHO, Napoleão Nunes. *A Desconsideração da Pessoa Jurídica em Face da Evolução do Direito Obrigacional e os Limites de sua Aplicação Judicial*. Obtida via internet. [2009?]. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/24367/Desconsidera%C3%A7%C3%A3o_Pessoa_Jur%C3%ADdica.doc.pdf?sequence=1>. Acesso em: 20 junho 2010.

MARTINS, Ives Granda da Silva (Coordenador). *Execução Fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. v. 1, 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

OLIVEIRA, J. L. CORRÊA DE. *A dupla crise da pessoa jurídica*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1979.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*, v. 1, 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*, v.2, 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

RODRIGUES, Silvío. *Direito Civil*, v. 4, 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2003.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

TEPEDINO, Gustavo et al. *Código Civil Interpretado*, v. 1, 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2004.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Editora RT, 2003.

