

## A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário

*Cristiano Luiz Alves Cecheto<sup>1</sup>*

### **Resumo**

A Administração Pública através do Direito Tributário precisa de mecanismos legais e eficientes para a efetiva garantia do crédito tributário e o seu adimplemento. A aplicação da teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica pode ser o último recurso para que se efetive essa garantia.

### **Abstract**

The Public Service Tax Law by the needs and efficient legal mechanisms for the effective guarantee of tax credit and its due performance. Applying the theory of Disregard of Legal Personality may be the last resort in order to accomplish this guarantee.

**Palavras-chave:** Direito Tributário, Desconsideração da Personalidade Jurídica, Responsabilidade.

**Key words:** Tax Law, Disregard of Legal Entity, Responsibility.

## **INTRODUÇÃO**

O presente artigo científico tem apenas a modesta pretensão de tentar esclarecer um tema recorrente e que tem gerado grandes repercussões doutrinárias e jurisprudenciais, principalmente pelas facilidades que o Fisco possui, através do Poder Judiciário de se Desconsiderar e atribuir a responsabilidade pelo adimplemento de determinado crédito tributário ao particular. A atribuição dessa responsabilidade, não é, a princípio, arbitrária, pois esse redirecionamento deve atender aos requisitos previstos na Lei.

A Desconsideração da Personalidade Jurídica é meio de coibir a reincidência de infrações e também de frear o “abuso de forma” ou melhor dizendo, o efetivo abuso de direito cometido por diversas empresas.

### **1. PESSOA NATURAL E PESSOA JURÍDICA.**

---

<sup>1</sup> Bacharel em Administração de Empresas (1996) e em Direito (2006) pela Universidade Paulista - UNIP. Com especialização Lato Sensu em Direito Tributário (LFG-UNIDERP ANHANGUERA) e em Administração de Empresas (FIA-USP). Atualmente advoga e presta assessoria empresarial em empresas dos mais variados ramos de atividade.

Primeiramente, importante verificarmos a acepção jurídica do termo “Pessoa”.

“**Pessoa**” é o ente físico ou coletivo suscetível de direitos e obrigações. É o mesmo que dizer que “pessoa” é *sujeito de direito*. **Sujeito de direito** é aquele que é sujeito de um dever jurídico, de uma pretensão ou titularidade jurídica, que é o poder e fazer valer, através de uma ação, o não-cumprimento de um dever jurídico, o poder de intervir na produção da decisão judicial. Sujeito de direito é o ser capaz de ter direitos que lhe pertencem, como próprios, e obrigações que lhe incumbem. *Pessoa* é tudo aquilo a que o direito de um povo atribui a marca da personalidade<sup>2</sup>.

*Pessoa Natural ou física* é o próprio ser humano e também é um conceito jurídico porque o homem, para ser pessoa, tem de entrar no mundo jurídico. A pessoa a que não se corresponde tão-só o ser humano diz-se pessoa jurídica. O homem só se torna pessoa – pessoa física -, quando adquire a personalidade jurídica - que é a capacidade genérica de ser sujeito de direito, de participar da relação jurídica.

Não são somente as Pessoas Naturais que podem ser sujeito de direito. Entes formados pelo agrupamento de homens, para fins determinados, adquirem personalidades **distintas** dos seus componentes. A lei confere-lhes a capacidade de ter direitos e contrair obrigações. Vários indivíduos unem forças para atingirem um fim comum. Esses grupos são dotados de personalidade para que possam proceder como uma unidade, participando do comércio jurídico com individualidade, com patrimônio comum constituído pela afetação dos bens particulares dos seus componentes. Assim se formam as **Pessoas Jurídicas**.

Orlando Gomes define as Pessoas Jurídicas como sendo “grupos humanos dotados de personalidade, para a realização de fim comum”<sup>3</sup>.

- 1.1. **Classificação das pessoas jurídicas.** Classificam-se em pessoas jurídicas de direito público ou de direito privado. São pessoas jurídicas de direito público externo (ONU, UNESCO, etc); as de direito público interno (UNIÃO, ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS). As de direito privado são aquelas instituídas por iniciativa de particulares e dividem-se em **Associações; sociedades; fundações; organizações religiosas; partidos políticos.**

---

<sup>2</sup> CRETELLA, Júnior José. **Primeiras lições de direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 175

<sup>3</sup> GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.168

Pois bem, interessa para o tema o estudo das Sociedades e que, resumidamente, podemos dizer que elas ocorrem quando duas ou mais pessoas se reúnem para a exploração de uma empresa, assumindo os riscos e as conseqüências de seus atos.

## 2. CONSIDERAÇÕES SOBRE AS ESPÉCIES DE SOCIEDADE NO CÓDIGO CIVIL DE 2002.

Quando duas ou mais pessoas promovem atividades e investem seus recursos com o objetivo de partilhar direitos e obrigações resultantes do seu empreendimento, temos a chamada **sociedade**. A partir do Código Civil de 2002, as sociedades passaram a ser regidas pelas normas específicas situadas na parte especial, no livro II que regula o *Direito de Empresa*. Tem necessariamente que ter atividade econômica, partilha de resultados pelas pessoas que compõem o contrato social. A atividade empresarial é exercida por empresário pessoa natural e classifica-se em *Sociedade Personificada e não personificada*. Aquelas possuem personalidade jurídica, registro, constituindo-se, portanto, como pessoas jurídicas. Podem ser *simples* que exercem atividades técnicas (engenharia, advocacia) ou *empresariais*, como já nos referimos àquelas que exercem atividade econômica organizada, para a produção ou circulação de bens ou serviços<sup>4</sup>. Podem ser limitadas, anônimas, em nome coletivo, em comandita. As não personificadas não possuem personalidade jurídica (comum e em conta de participação), independem de qualquer formalidade.

**2.1. SOCIEDADE LIMITADA.** A sociedade limitada foi criada com o intuito de promover maior garantia ao patrimônio particular dos sócios frente aos seus negócios. O Decreto 3.708/1919, inspirado em uma lei portuguesa introduziu a responsabilidade limitada dos sócios. Anteriormente havia responsabilidade ilimitada. Convém ressaltar que o decreto previa que somente o valor referente ao capital investido na pessoa jurídica é que poderia arcar com os prejuízos resultantes da má administração da sociedade. Porém, com o advento do Código Civil de 2002, esse modelo de sociedade limitada fora revogado. A matéria está disciplinada nos artigos 1.052 a 1.087 do diploma.

É o tipo societário de maior presença na economia brasileira, por duas características: a limitação da responsabilidade dos sócios e a contratualidade. A mais

---

<sup>4</sup> Art. 966 CC: Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

importante é a que prevê, em regra, a limitação das perdas, em caso de insucesso, pelo capital social da limitada.

Após breve explanação sobre pessoa, personalidade, sujeito de direito, sociedade limitada, convém destacarmos a responsabilidade do sócio hodiernamente, diante da importância que o tema enseja na desconsideração da personalidade jurídica nas demandas tributárias.

### 3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS.

De todas as características da sociedade limitada, importante priorizar a responsabilidade do sócio, para não perder o foco do presente estudo. Dentre os responsáveis tributários estão diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado, os quais devem pagar os tributos resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do que preceitua o art. 135, III, do Código Tributário Nacional<sup>5</sup>. Também o art. 134 prevê a responsabilidade dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, o que faz nos seguintes termos:

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.

(...)

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Indispensável para o entendimento da responsabilidade tributária é o entendimento da figura do **administrador**. Maria Rita Ferragut<sup>6</sup> entende essencial essa classificação. São dois os elementos caracterizadores da responsabilidade tributária: *peçoal e o elemento fático*.

O elemento pessoal, como o próprio nome diz, refere-se à figura do administrador, podendo ser o sócio, acionista, mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante, devendo necessariamente ter poderes decisórios e de participação voluntária no cometimento do ato ilegal.

---

5 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 artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

<sup>6</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

Já o elemento fático caracteriza-se pela conduta *dolosa* realizada por quem detenha aqueles poderes decisórios, condutas essas que geram a responsabilidade pessoa. Portanto, quem age com *excesso de poder, infração à lei e ao contrato social ou estatuto*.

Conclui-se que todos os postos ocupados pelas pessoas com poderes de decisão possuem posição de administrador na sociedade limitada, podendo com isso sofrer responsabilização tributária no caso de uma eventual fraude perante a Fazenda Pública.

#### 4. CRITÉRIOS UTILIZADOS PELA LEI PARA RESPONSABILIZAR OS SÓCIOS.

Como já mencionado, as condutas realizadas de maneira voluntária (elemento fático), sobretudo aquelas exercidas com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto dão ensejo à responsabilização pelo débito.

**Excesso de Poder.** O administrador exerce seus poderes em nome da pessoa jurídica que representa. Excedendo esses poderes (previstos no contrato social) estará cometendo atos com excesso de poder, podendo, deste modo, ser responsável pelos débitos decorrentes de seu ato.

**Infração à lei, estatuto ou contrato social.** Caracteriza-se pela infração prevista no caput do art. 135 do CTN, porém é necessário que a infração à lei tenha vinculação com o exercício da administração. Se não existir um vínculo tributário, não há responsabilidade dos administradores. Para Maria Rita Ferragut<sup>7</sup>:

Se qualquer infração à lei gerasse a responsabilidade pessoal do administrador, os sócios seriam sempre responsáveis pelas dívidas da sociedade, oriundas tanto de relações de direito público, como de direito privado. Teríamos, então, o fim da separação e da autonomia da personalidade jurídica, desprezando-se o fato de que a sociedade há de se responsabilizar pelos seus atos.

O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Há necessidade de prévia disposição legal determinando que a falta de pagamento gera a responsabilidade dos sócios. A inadimplência, independente de qualquer outro ato, provoca apenas a obrigação do contribuinte de pagar o tributo com o acréscimo de penalidades moratórias, não resultando, por si só, na responsabilidade tributária. Já a infração do contrato social ou do estatuto, diz

---

<sup>7</sup> FERRAGUT, op. cit., p. 129.

respeito tão-somente a uma disposição expressa desses instrumentos societários, o que acaba por gerar uma relação jurídica tributária.

## 5. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

Embora o ordenamento jurídico garanta a autonomia da pessoa jurídica em relação aos membros que a compõem, esse não é um preceito absoluto. A par desta garantia, o sistema normativo impõe, de forma sistematizada, que a pessoa jurídica seja utilizada para o atingimento de finalidade lícita, isto é, não atentatória contra o Direito. A utilização de diversos procedimentos artificiosos com o fim específico de praticar atos fraudulentos em nome da pessoa jurídica, como por exemplo, a confusão patrimonial, fraude, simulação, todos visando lesar terceiros ou a própria sociedade fizeram surgir na doutrina e na jurisprudência, para proteção dos terceiros lesados e até da sociedade a teoria da Desconsideração.

De origem doutrinária e jurisprudencial a desconsideração da personalidade jurídica começou sem nenhum amparo em lei para combater a utilização nociva e desmedida da pessoa jurídica. Apenas a título de curiosidade a teoria teve início em 1809 com o caso *Salomon vs. Salomon & Co.*, ocorrido na Inglaterra. Para satisfação de todos os credores, dado a insolvência da companhia, o tribunal determinou a utilização do patrimônio do sócio majoritário. Nos Estados Unidos e Inglaterra a desconsideração é conhecida como *disregard of legal entity* ou *disregard doctrine*. No Brasil, a criação jurisprudencial teve início com o Decreto-lei 7.661/1945, antiga Lei de Falências. A desconsideração foi sendo conhecida e aplicada pelos tribunais brasileiros até que a legislação infraconstitucional através do Código de Defesa do Consumidor – Lei n. 8.078/1990<sup>8</sup> estabeleceu a possibilidade e deu ao juiz o poder de desconsiderar a pessoa, quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração à lei, fato ou ato ilícito ou violador dos estatutos ou contratos social, ainda, sempre que a pessoa jurídica fosse um obstáculo ao ressarcimento dos prejuízos causados aos consumidores. Após o advento do CDC, outras leis infraconstitucionais também traziam algo sobre a desconsideração, porém foi com a promulgação do Código Civil de 2002<sup>9</sup> é que consolidou-se a teoria antes tratada somente pela jurisprudência e pela doutrina. Pois bem, entretanto, e a sua aplicação na seara tributária?

---

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

<sup>9</sup> 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

## 6. APLICABILIDADE DA DESCONSIDERAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Ao longo dos anos desde que a teoria da desconsideração começou a ser aplicada nas decisões, por força da jurisprudência e da doutrina, muito se discutiu e discute-se até hoje sua aplicação no âmbito tributário.

Alexandre Alberto Teodoro da Silva<sup>10</sup> defende no seu livro que há total possibilidade de desconsideração da personalidade quando ocorrer *abuso de direito*<sup>11</sup>, pois numa interpretação que alcança os conceitos da Teoria Geral do Direito, verifica-se que o abuso da estrutura formal da pessoa jurídica nada mais é do que uma específica derivação da figura do abuso de direito, nos termos do art. 187 do Código Civil de 2002<sup>12</sup>. Quer dizer, a teoria da desconsideração aplica-se em todos os ramos do direito, inclusive no tributário, pois se trata de sanção pelo abuso de direito da pessoa jurídica e principalmente de apoio na repressão às condutas evasivas.

Importante esclarecer que a responsabilidade tributária atribuída pelo art. 135 do CTN **difere** da desconsideração da personalidade jurídica. Embora ambos tenham como objetivo alcançar o patrimônio particular do sócio, são institutos diferentes. Para tentar garantir o crédito tributário, o legislador elencou algumas hipóteses atribuindo a responsabilidade para o contribuinte ou determinada pessoa e não sendo possível a satisfação do crédito pela regra do art. 135 é que se aplica a desconsideração da personalidade jurídica atacando o patrimônio particular do sócio para a efetiva garantia do crédito. No Direito Tributário a palavra **responsabilidade** tem um sentido amplo e outro restrito. Hugo de Brito Machado assim classifica<sup>13</sup>. Em sentido amplo é a própria obrigação de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição de lei de determinada pessoa que não é contribuinte (arts. 134 e 135 do CTN), mas está vinculada ao fato gerador daquela obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

---

processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

<sup>10</sup> SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

<sup>11</sup> O que caracteriza o abuso de direito é o “anormal exercício”, assim entendido aquele que se afasta da ética, da boa-fé, da finalidade social ou econômica do direito, enfim, o que é exercido sem “motivo legítimo”. Também não basta para configurá-lo o fato de seu exercício causar dano a alguém, o que às vezes é inevitável (RF 379/329).

<sup>12</sup> Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, p. 124.

Para melhor entendimento, o art. 121 do CTN<sup>14</sup> especifica as espécies de sujeito passivo da obrigação tributária principal (contribuinte em sentido amplo) e o contribuinte em sentido estrito, ou seja, aquele que possui relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador. O responsável é aquele que “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. É aquele que realiza direta, pessoal e efetivamente o fato gerador da obrigação tributária.

Assim, para que a autoridade administrativa fiscal possa responsabilizar a pessoa física (protegida por uma pessoa jurídica), ela deverá identificar o sujeito passivo, o fato gerador praticado e se for o caso, verificando a existência de alguma irregularidade praticada por administrador de pessoa jurídica em desfavor do Fisco, poderá responsabilizar a pessoa física com fundamento no art. 135 do CTN. Perfeito. Mas, como fica a aplicação do art. 50 do Código Civil?

A figura da desconsideração pelo direito privado pode e deve ser aproveitada no campo do direito tributário. O referido artigo confirma essa possibilidade. Embora em ambos os casos algumas vezes a pessoa jurídica através do seu controlador é utilizada com dolo ou má-fé para fins diversos do estabelecido no contrato social ou nas leis vigentes e a este é imputada a responsabilidade pessoal pelos danos causados, a diferença está no fato de que no caso do art. 135 do CTN há incidência da norma tributária por substituição e no caso do art. 50 do Código Civil há a desconsideração da pessoa jurídica para atingir os bens do sócio. Busca-se através dos dois dispositivos apurar a responsabilidade e garantir o pagamento da obrigação tributária. Conclui-se que as hipóteses mencionadas no art. 135 do CTN não importam na desconsideração, mas sim em simples responsabilização pessoal daqueles que agiram de modo contrário à lei ou estatutos sociais.

Fábio Ulhoa Coelho<sup>15</sup> menciona em sua obra que "o juiz não pode desconsiderar a separação entre a pessoa jurídica e seus integrantes senão por meio de ação judicial própria, de caráter cognitivo, movida pelo credor da sociedade contra os sócios ou seus controladores". Principalmente nos processos de execução fiscal, por exemplo. Não há como

---

<sup>14</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

<sup>15</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. v. 2. 5. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil e alterações da LSA. São Paulo: Saraiva, 2002.



por simples despacho o juiz determinar a desconsideração e redirecionar a execução contra os sócios, pois se abriria a possibilidade de inversão do ônus da prova. Seria sem dúvida uma afronta ao art. 5º, inciso LV<sup>16</sup> da Constituição Federal. O que ocorre na prática, principalmente nas execuções fiscais de débitos previdenciários é que todas as notificações fiscais já incluem o nome dos sócios presumindo-se que agiram com dolo e má-fé. Qual seria então a melhor saída para o empresário nessa hora? O que fazer diante dessa situação? O empresário que assina auto de infração está fazendo prova contra ele mesmo. Será que o direito ao contraditório está mesmo sendo respeitado nesse momento?

A respeito da matéria debatida, o Egrégio Tribunal de Justiça assim decidiu:

*"EXECUÇÃO - PEDIDO DE DESCONSIDERAÇÃO INVERSA DA PERSONALIDADE JURÍDICA. Inadmissibilidade. Não preenchimento dos requisitos dispostos no art. 50 do Código Civil - Aplicação do artigo 596 do Código de Processo Civil - Ausência de provas de que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos. Inaplicabilidade da teoria da desconsideração da pessoa jurídica – Recurso provido. ...Banco Lavra S/A. ajuizou ação de execução contra Gaspar Gasparian Filho, objetivando o recebimento da quantia de R\$ 330.292,45 (trezentos e trinta mil, duzentos e noventa e dois reais e quarenta e cinco centavos) representada por "Instrumento Particular de Assunção e Confissão de Dívida ". Ocorre que, em razão de não terem sido localizados bens passíveis de penhora em nome do executado, a exequente requereu a desconsideração da personalidade jurídica das empresas Sankt Gallen - Agentes Autônomos de Investimentos Ltda. e Sankt Gallen Participações Ltda., das quais o executado é sócio. Tal pedido foi deferido pelo digno Magistrado do primeiro grau, motivo pelo qual foi interposto o presente recurso. Inicialmente, deve-se esclarecer que a pretensão da agravada é denominada pela doutrina "desconsideração inversa da personalidade jurídica". Sobre o tema, o ilustre professor Fábio Ulhoa Coelho ensina que: "**Em síntese, a desconsideração é utilizada como instrumento para responsabilizar sócio por dívida formalmente imputada à sociedade. Também é possível, contudo, o inverso: desconsiderar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica para responsabilizá-la por obrigação do sócio (Bastid-David-Lachaire, 1960:47). A fraude que a desconsideração invertida coíbe é, basicamente, o desvio de bens. O devedor transfere seus bens para a pessoa jurídica sobre a qual detém absoluto controle.**" Portanto, a desconsideração inversa deve obedecer aos mesmos requisitos que a desconsideração "comum ". Assim, deve-se ressaltar que a sociedade, quando regularmente constituída, é dotada de personalidade jurídica própria, que a distingue dos seus sócios, sendo apta a ser titular de direitos e deveres na ordem jurídica, com patrimônio autônomo em relação aos patrimônios daqueles. Cumpre ressaltar que, nos termos do artigo 596, do Código de Processo Civil: "**Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei.**". Assim, pelas obrigações contraídas pela sociedade, responde, regra geral, apenas o seu patrimônio, não se admitindo a responsabilização do membro do seu quadro pessoal, em virtude de o sujeito de direito presente no pólo passivo da relação jurídica ser a pessoa coletiva. De acordo com Fábio Ulhoa Coelho: "**Este princípio é um dos mais interessantes instrumentos jurídicos desenvolvidos pela economia de mercado para motivar a iniciativa privada. "Através dele, o particular pode se propor a***

<sup>16</sup> Art. 5º, inciso LV...aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

*explorar uma atividade econômica com uma limitação às possibilidades de prejuízos pessoais". Porém, para evitar diversos abusos praticados por sócios inescrupulosos que se utilizavam da personalidade jurídica para se esconderem das suas obrigações, foi desenvolvida a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica, também chamada "disregard of legal entity". A finalidade desta doutrina, de acordo com o ilustre Desembargador do Tribunal de Justiça de São Paulo Itamar Gaino: "é de permitir ao juiz a coibição de abuso e de fraude praticados pelos sócios por meio da pessoa jurídica. Levanta-se o véu protetor de sua autonomia patrimonial, apreendendo os bens que compõem o seu acervo com a finalidade de satisfazer o crédito ostentado por terceiro perante o sócio; ou, em situação inversa, afasta-se a pessoa jurídica, que figura como responsável pelo cumprimento da obrigação, imputando a responsabilidade ao sócio em caráter subsidiário". Essa teoria foi positivada em nosso ordenamento primeiramente pelo Código de Defesa do Consumidor e mais recentemente pelo novel diploma de direito privado, em seu artigo 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"(grifamos). Percebe-se que o escopo do preceito foi mantido pelo novo Estatuto Substantivo, qual seja, a descortinação da personalidade somente pode ocorrer no caso de abuso, o qual se caracteriza pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Assim, para que o patrimônio dos sócios venha a responder pelas dívidas da sociedade, é fundamental que o credor demonstre de forma inequívoca, no caso concreto, que os sócios tenham agido com excesso de poderes, infração da lei ou do contrato social, caracterizando atos de malícia e prejuízos à sociedade. Uma vez que a "disregard doctrine" é exceção e não regra geral, deve sempre prevalecer a idéia da pessoa jurídica quando forem obedecidos os limites fixados no ordenamento para a sua utilização. A jurisprudência também sustenta esse posicionamento:*

**"SOCIEDADE COMERCIAL - Responsabilidade limitada - Execução - Penhora de bens particulares de sócios - Inadmissibilidade - Ausência de condições excepcionais justificadoras - Falta de prova de conduta lesiva ao patrimônio alheio - Impossibilidade, portanto, de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. A penhora de bens de sócio de sociedade limitada para satisfação de dívida da pessoa jurídica só deve ser realizada quando presentes condições excepcionais justificadoras. A responsabilidade dos sócios, com a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, depende de prova de comportamento impróprio".** Ademais, deve-se atentar para a preocupação do ilustre jurista Rubens Requião com o uso indiscriminado da referida teoria, que poderia se tornar "instrumento dócil nas mãos inábeis dos que, levados ao exagero, acabassem por destruir o instituto da pessoa jurídica, construído através dos séculos pelo talento dos juristas dos povos civilizados". Desse modo, "in casu", frente à inexistência da prova inequívoca do abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade e pela confusão patrimonial, nos termos do disposto no art. 50, do Código Civil, inadmissível a desconsideração invertida da personalidade jurídica das empresas Sankt Gallen - Agentes Autônomos de Investimentos Ltda. e Sankt Gallen Participações Ltda., das quais o executado é sócio.

**PELO EXPOSTO, dá-se provimento ao recurso, para indeferir o pedido de desconsideração invertida da personalidade jurídica das empresas das quais o executado é sócio".** (TJSP, Décima Oitava Câmara da Seção de Direito Privado, Agravo de Instrumento nº 991.09.097722-0, Comarca de São Paulo, Relator Des. Carlos Alberto Lopes, v.u.).

É importante lembrar que a desconsideração da autonomia da pessoa jurídica prescinde da ocorrência de fraude ou de abuso de direito, e que só poderão ser fixadas pelo legislador. Somente diante de texto expresso de lei, poderá o juiz ignorar a autonomia da pessoa jurídica sem indagar da sua utilização com fraude ou abuso de direito.

## **7. AS MUDANÇAS PROMOVIDAS PELA LEI 11.941 DE 2009 A FAVOR DOS CONTRIBUINTE.**

Em 27 de maio de 2009 foi publicada a Lei 11.941. Dentre os seus vários dispositivos, destaca-se em especial para o objeto de nosso estudo aqueles que tratam da responsabilidade tributária dos sócios e administradores. As mudanças beneficiaram os contribuintes e reforçou o que já existia nos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional. Mas a principal mudança a favor dos contribuintes é aquela que afastou definitivamente a responsabilidade tributária objetiva nos casos de débitos previdenciários do art. 13 da Lei 8.620 de 1993<sup>17</sup>. Agora, os sócios e administradores não poderão ser incluídos nos pólos passivos de execuções fiscais, somente poderão nas hipóteses previstas nos artigos 134 e 135 do CTN.

Essas alterações trouxeram para o ordenamento e acabaram por reforçar o princípio da segurança jurídica, pois estabeleceu efetivamente um limite para atribuição da responsabilidade tributária para o sócio ou administrador.

## **CONCLUSÃO**

O que se pretendeu foi exatamente trazer à baila uma celeuma que muitos sócios e administradores, notadamente nas empresas formadas por cotas de responsabilidade limitada, enfrentam quando são surpreendidos por uma notificação de lançamento de débito ou até mesmo com uma penhora *on line*.

O objetivo desse trabalho foi o de traçar um panorama cronológico desde a formação da personalidade jurídica, a constituição do crédito tributário e a sua cobrança compulsória atribuída na responsabilidade do sócio ou administrador.

Sobre a aplicação do art. 50 do Código Civil para a garantia da desconsideração da personalidade jurídica, pode-se afirmar que esse artigo não é essencial para que se atribua a responsabilidade pelo inadimplemento da obrigação tributária, pois a autoridade

---

17 Art. 13. O titular de firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Sócia.

administrativa possui no próprio Código Tributário Nacional mecanismos suficientes para responsabilizar o sócio, administrador ou terceiro pelo adimplemento daquela obrigação tributária. De forma bem sucinta e simples, o parágrafo único do art. 116 do CTN<sup>18</sup> abrange as hipóteses de se desconsiderar atos ou negócios jurídicos no âmbito administrativo enquanto que o art. 50 do Código Civil exige, expressamente que a desconsideração e o redirecionamento daquela execução seja transferida para o sócio ou representante da pessoa jurídica.

O referido art. 50 do CC confirma que é possível a desconsideração e sua aplicação no âmbito tributário principalmente porque um dos princípios que regem a administração pública, sobretudo o Direito Administrativo é o da supremacia do interesse público em detrimento ao interesse do particular. Se fizermos um raciocínio rápido de que a administração agiu dentro dos limites da lei para a constituição definitiva do crédito tributário e, ao contribuinte foi-lhe fornecido todos os meios de defesa e contraditório para a desconstituição daquele crédito, principalmente quando se trata de execução fiscal, conclui-se que é lícito o magistrado utilizar-se do Código Civil para desconsiderar a pessoa jurídica e responsabilizar o particular.

O Direito Tributário tem que ser encarado como um instrumento de transformação ou modificação da realidade social brasileira. Entretanto, é preciso que haja limites para que o contribuinte e as empresas de um modo geral não sejam oneradas demasiadamente à ponto de não suportarem o ônus da carga que lhe é atribuída através das cobranças que lhes são impostas.

Assim, importante também destacar que existem inúmeros empresários sérios que cumprem o seu dever, apesar da altíssima carga tributária, trabalhista que lhes são impostas pelo Poder Público. A penalidade de aplicação da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica à eles é injusta e muitas vezes até imotivada.

Atualmente, a banalização desse instrumento permite serem atingidos bens de sócios que atuaram por anos no desenvolvimento da sociedade, na manutenção e desenvolvimento do país e, principalmente, para a criação de milhares de empregos, de onde não podemos concluir que suas condutas foram levianas ou reprováveis a ponto de se presumir que abusaram do uso da personalidade jurídica.

---

<sup>18</sup> Art. 116. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).

## REFERÊNCIAS

- AVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CAIS, Cleide Previtalis, **O processo tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CRETILLA, Júnior José. **Primeiras Lições de direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário**. Curso de especialização em direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2007. Material da 1ª aula da disciplina Obrigação e Créditos Tributários, ministradas no curso de pós-graduação lato sensu televirtual em Direito Tributário – Anhanguera-UNIDERP|REDE LFG.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Responsabilidade tributária pessoal do sócio por dívidas da pessoa jurídica**. Material da 2ª aula da disciplina Obrigação e Créditos Tributários, ministradas no curso de pós-graduação lato sensu televirtual em Direito Tributário – Anhanguera-UNIDERP|REDE LFG.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- PETIAN, Angélica. **A aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica às sanções administrativas**. Revista Trimestral de Direito Público-51-52. Malheiros Editores.
- REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, v. I.
- REZENDE, Condorcet. **Aspectos da desconsideração da personalidade societária em matéria fiscal**. Relatório apresentado ao 43º Congresso da *International Fiscal Association*, set. 1989. R. Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 178: I-VIII, 1-180. Out./dez. 1989.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SILVA, Alexandre Alberto da – **A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.