

**FACULDADE DOM BOSCO DE PORTO ALEGRE
CURSO DE DIREITO**

ALEXSANDER RAMOS DE OLIVEIRA

**A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO
FISCAL**

Porto Alegre

2021

ALEXSANDER RAMOS DE OLIVEIRA

**A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO
FISCAL**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado ao curso de Direito da
Faculdade Dom Bosco de Porto Alegre
como requisito final para obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Felipe Faoro Bertoni

Porto Alegre

2021

FACULDADE DOM BOSCO DE PORTO ALEGRE

Diretor executivo: Prof. Dr. Edson Sidney d'Ávila Júnior

CURSO DE DIREITO

Coordenador: José Nosvitz

Ficha catalográfica.

Assim como a capa, esta página não é contada para a numeração.
Esta folha deve ser impressa no verso da Folha de rosto.

Faculdade Dom Bosco de Porto Alegre

Rua Marechal José Inácio da Silva, 355

CEP: 90520-280 - Porto Alegre, RS

Tel: (51) 3361-6700

E-mail: faculdade@dombosco.net

ALEXSANDER RAMOS DE OLIVEIRA

A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Direito da Faculdade Dom Bosco de Porto Alegre como requisito final para obtenção do título de Bacharel em Direito

Examinado em: ____ de mês por extenso de ano.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Felipe Faoro Bertoni.
Faculdade Dom Bosco de Porto Alegre
(Orientador)

Prof. Ms.: Xxxx.
Faculdade Dom Bosco de Porto Alegre
(Examinador)

Prof^a. Dr^a. Xxxx.
Faculdade Xxxx.
(Examinadora)

“Dedico este trabalho de pesquisa aos meus pais e irmãos. A força que vocês me transmitiram, mesmo durante os momentos mais difíceis foi fundamental. Quero agradecer também ao professor Felipe Faoro Bertoni por ser uma constante fonte de motivação e incentivo ao longo de todo o projeto. Muito obrigado.”

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que contribuíram no decorrer desta jornada, em especialmente:

À minha família que sempre me apoiou nos estudos e nas escolhas tomadas.

Ao orientador Prof. Felipe Faoro Bertoni que teve papel fundamental na elaboração
deste trabalho.

*“Só se pode alcançar um grande êxito
quando nos mantemos fiéis a nós mesmos.”*

Friedrich Nietzsche, 1844-1900.

RESUMO

É buscada a repercussão que possui o redirecionamento da execução fiscal e sua aplicação quanto a desconsideração da personalidade jurídica em função de conduta dos sócios e administradores das sociedades empresárias dotadas de personalidade jurídica que, visam e se beneficiam dos benefícios colhidos em função da separação de pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, bem como preceitua a separação de patrimônio, concedendo assim a segurança jurídica que visa incentivar o exercício da atividade empresarial dotada de riscos. Contudo, visa o entendimento presente no escopo do trabalho, a busca pelo entendimento da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal, sendo aferido para verificação de aplicação da referida teoria, ou então da responsabilização que preconiza os artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. O procedimento de metodologia utilizado para a construção do trabalho se deu por intermédio da busca da análise lexical por meio do entendimento doutrinário encontrado em livros, bem como em teses, artigos científicos e periódicos da seara jurídica, bem como o entendimento do texto legal do ordenamento jurídico, bem como o firmamento do entendimento jurisprudencial a respeito da temática.

Palavras-chave: Desconsideração. Pessoa jurídica. Responsabilidade. Sócios. Tributos.

ABSTRACT

It seeks the repercussion that has the redirection of the tax execution and its application regarding the disregard of the legal personality in function of the conduct of the partners and administrators of the corporate societies with legal personality that aim and benefit from the benefits collected due to the separation of person legal form for the individual of the partner, as well as rules on the separation of assets, thus providing legal certainty that aims to encourage the exercise of business activity endowed with risks. However, the present understanding of the scope of the work is the search for the understanding of the application of the theory of disregard of the legal personality in the tax execution, being checked to verify the application of said theory, or else of the accountability, that advocates articles 134 and 135 of the Code National Tax. The methodology used for the construction of the work was through the search of lexical analysis through the doctrinal understanding found in books, as well as in theses, scientific and periodical articles about the legal field, as well as the understanding of the legal text of the order as well as the firmness of the jurisprudential understanding on the subject.

Key words: Disregard. Legal Person. Partners. Responsibility. Tributes.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Diferenças entre personalidade jurídica e capacidade de direito.....	6
--	---

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 PERSONALIDADE JURÍDICA.....	13
2.1 Historicidade e conceito da personalidade jurídica.....	13
2.2 Distinção da capacidade jurídica.....	16
2.3 Capacidade e representação da pessoa jurídica.....	18
2.4 Abuso da personalidade jurídica.....	20
3 A EXECUÇÃO FISCAL PRESENTE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	23
3.1 Conceito de execução fiscal.....	23
3.2 A execução fiscal no Direito Tributário.....	29
4 TEORIA DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.....	33
4.1 A desconsideração da personalidade jurídica.....	33
4.2 O abuso do direito da personalidade jurídica.....	42
5 RESPONSABILIZAÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	45
5.1 A responsabilidade tributária.....	45
5.2 Espécies de responsabilidade por transferência.....	48
5.3 Responsabilidade de terceiros: sócios e diretores de empresa...	52
6 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL.....	56
6.1 Redirecionamento da execução fiscal para os sócios: mecanismos.....	56
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	64
REFERÊNCIAS.....	66

1 INTRODUÇÃO

A totalidade enfática da indagação presente no referido tema é consubstanciada acerca da responsabilização de débitos tributários aos sócios em fase de execução fiscal mediante o instituto jurídico da desconsideração da personalidade jurídica em possível confronto ao disposto no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. A desconsideração da personalidade jurídica representa instituto de segurança para prevenção de casos em que os sócios apresentam atitudes contrárias ao preceituado quanto à ética profissional exigida em meio empresarial. Instituto jurídico este estabelecido no Código de Processo Civil.

Quanto ao que concernem débitos tributários, o disposto legal aplicado principalmente é o Código Tributário Nacional, precisamente, no artigo 135 que versa sobre a responsabilização de caráter pessoal aos sócios, gerentes, entre outros, acerca de créditos referentes à obrigação tributária.

Por conseguinte, a problemática doutrinária e jurisprudencial em meio à seara jurídica, reside quanto à aplicação do incidente processual da desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal ou se a responsabilização, estabelecida no supracitado artigo do Código Tributário Nacional, já preceitua a atribuição de responsabilidade de reparação quanto a atitudes empresariais ilícitas.

O incidente processual caracterizado como desconsideração da personalidade jurídica instituído pelo Código de Processo Civil pode ser aplicado de forma subsidiária aos sócios e responsáveis por entidade jurídica. O disposto no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional perfaz a norma a ser aplicada aos sócios e responsáveis por entidade jurídica com relação aos créditos concernentes a obrigação tributária.

Tem-se por objetivo, a análise da questão problema envolvendo a indagação e controvérsia doutrinária e jurisprudencial referente a utilização do incidente processual da desconsideração da personalidade jurídica em execução fiscal. Com isso, o objetivo da presente monografia consiste na apresentação ao que concerne à consideração da personalidade jurídica, a demonstração quanto à representação, quanto à execução fiscal no âmbito do Direito Tributário, elucidação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica em termos de historicidade e conceituação e ainda, apresentar o que pressupõe o disposto da responsabilização

referida no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional e analisar o cabimento da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito fiscal.

É necessária a garantia de percepção do Estado quanto aos créditos tributários que perfazem as dívidas ativas em razão de detrimento de obrigação tributária das empresas. Contudo, tal percepção encontra-se atrelada a garantia legal e repressão de eventual conduta dolosa e ilícita por parte de sócios e dirigentes das entidades jurídicas, sendo assim, o surgimento da desconsideração da personalidade jurídica, pois o referido instituto garante que com o preenchimento dos requisitos legais instituídos no Código Processual Civil, a segurança referente e concedida a pessoa jurídica quanto à separação do patrimônio jurídico e pessoal dos dirigentes seria desconsiderado para que houvesse a satisfação legal e devida de eventual obrigação.

A desconsideração da personalidade jurídica aplica-se quanto à vida civil, em termos gerais, trabalhista, entre outros, contudo, a indagação necessária para dirimir a controvérsia presente no pensamento doutrinário e jurisprudencial quanto à aplicação do referido incidente processual no Direito Tributário se faz pertinente e servível em âmbito de discussão científica e acadêmica.

A construção metodológica do estudo foi consubstanciada quanto à utilização de abordagem qualitativa a respeito do objeto presente na problemática, em conjunto com o usufruto do método exploratório para obtenção de um pensamento estruturado e cognitivo para a resolução da problemática concernente a essência do estudo.

Quanto ao objeto de pesquisa, a pesquisa utilizou a análise lexical com o fruir tanto de periódicos, livros de autores renomados que versem sobre os objetos do estudo, bem como documentos presentes na internet que se façam pertinentes para construção do pensamento indagatório.

2 PERSONALIDADE JURÍDICA

2.1 Historicidade e conceito da personalidade jurídica

Jean Carbonnier (2016, p. 397), civilista francês, preconiza que no universo jurídico não limita-se apenas ao ser humano, em razão de sua individualidade, ou também a pessoa jurídica, não sendo um limite para o Direito os interesses e objetivos individuais, mas também os interesses e objetivos coletivos que, para lograrem êxito, necessitam da união de diversos indivíduos nas sociedades em geral, nas associações e nas fundações, que, posteriormente adquirem vida própria.

O referido autor complementa com a afirmação que o Direito:

Considera estes agrupamentos como formando cada um uma unidade, uma entidade, cuja existência é distinta das partes componentes. Por um antropomorfismo instintivo, assimila-os aos indivíduos e, dado que estes, tendo um corpo, são pessoas físicas - os agrupamentos serão pessoas morais, ou ainda, pessoas jurídicas. Diz-se que eles têm personalidade moral, personalidade civil, que se comportam como seres intelectuais, seres morais. Estes seres morais, à semelhança dos homens, podem adquirir, contratar, serem titulares de direitos, devedores de obrigações, em resumo serem sujeitos de direito (CARBONNIER, 2016, p. 455).

O conceito de pessoa jurídica surgiu no Direito Romano, contudo, o aprofundamento do conceito se concretizou no âmbito jurídico na existência do Direito Canônico, quando o termo pessoa começou a ser aplicado de forma correta, ao tratar a pessoa jurídica como entidade distinta dos membros que a compunham (CLÁPIS, 2016, p. 24).

Em consonância com Ebert Chamoun (1954, p. 58), “o reconhecimento da existência jurídica de grupos de indivíduos não era para os romanos senão um meio técnico destinado a possibilitar-lhes a vida jurídica”. Afirma, ainda, que a introdução dos grupos de indivíduos no conceito de pessoas “é conquista da doutrina posterior, sobretudo da canônica, inspirada, como foi, pela idéia de Igreja Universal”.

O supracitado autor ainda afirma que a noção de personalidade jurídica se manifesta “sobretudo, no idêntico tratamento do patrimônio das pessoas jurídicas e dos indivíduos nas relações com terceiros”, sendo que “às pessoas jurídicas era possível participar da vida jurídica como fazia o indivíduo de igual maneira e no mesmo plano” (CHAMOUN, 1954, p. 59).

De fato, foi no Direito Romano que a pessoa jurídica passou a ter a devida importância, embora não tendo ainda um entendimento mais elaborado para o seu entendimento. Com base nos textos romanos que antigos juristas estabeleceram uma distinção significativa entre *universitas bonorum* e *universitas personarum*, que consiste na diferenciação entre o patrimônio e a pessoa jurídica. Ainda foram classificados nesse mesmo interim, os sujeitos de direito, chamando de pessoa natural ao ser humano e de pessoa jurídica a qualquer indivíduo de direito distinto do ser humano como pessoa natural (CASTRO Y BRAVO, 1981, p. 23).

Conforme o preconizado pelo civilista brasileiro Clóvis Beviláqua, a pessoa jurídica, como figura de direito “do mesmo modo que no ponto de vista sociológico, é uma realidade, é uma realidade social, uma formação orgânica investida de direitos pela ordem jurídica, a fim de realizar certos fins humanos” (BEVILÁQUA, 1953, p. 169). Ainda em consonância com Beviláqua:

O Código preferiu a denominação pessoa jurídica por ser mais expressiva do que outra qualquer das imaginadas até hoje, e por traduzir bem a natureza particular deste segundo gênero de pessoas. O direito não recebe da natureza esta categoria de pessoas. Encontra-a na sociedade, e dá-lhe o caráter de que necessita para substituir e desenvolver-se. Por isso vive ela somente na ordem jurídica; falta-lhe a existência biológica das pessoas naturais (BEVILÁQUA, 1953, p. 170).

Para compreensão acerca da evolução da pessoa jurídica, Clápis aduz que:

Podemos concluir até aqui, que a evolução da pessoa jurídica, como ser distinto dos membros que a compõem, concretizou-se com a evolução trazida pelo Direito Germânico e Canônico que, mesmo tratando a pessoa jurídica como mera ficção, o que não podemos concordar, inspirou o nosso Direito Contemporâneo a positivar com veemência a distinção entre pessoa jurídica e seus membros (CLÁPIS, 2016, p. 31).

Conforme o pensamento de Silvio Rodrigues (2012, p. 86), as pessoas jurídicas são “entidades a que a lei empresta personalidade, isto é, são seres que atuam na vida jurídica, com personalidade diversa da dos indivíduos que os compõem, capazes de serem sujeitos de direitos e obrigações na ordem civil”.

Já para Caio Mario da Silva Pereira, tem-se o seguinte entendimento:

A complexidade da vida civil e a necessidade da conjugação de esforços de vários indivíduos para a consecução de objetivos comuns ou de interesse social, ao mesmo passo que aconselham e estimulam a sua agregação e polarização de suas atividades, sugerem ao direito equiparar à própria

pessoa humana certos agrupamentos de indivíduos e certas destinações patrimoniais e lhe aconselham atribuir personalidade e capacidade de ação aos entes abstratos assim gerados (PEREIRA, 2014, p. 297).

Por conseguinte, houve o surgimento no Direito do que se denomina como as entidades coletivas, formadas com o objetivo de consecução para um fim social, sendo reconhecido pela ordem jurídica como sujeitos de direito, assim como as pessoas físicas que compõem a denominada pessoa jurídica.

A pessoa jurídica surgiu em razão da natureza social do homem, em virtude da sua união com outros indivíduos para alcançarem êxito em seus desejos, em conjunto de esforços de diversos agentes, com maiores investimentos de todos, capacitação e mais eficiência assim, na forma econômica para o alcance de resultados mais lucrativos. Comparato destaca que a função geral da personalização de coletividades insiste na criação das pessoas físicas que originaram a mesma, ou ainda que atuam na sua área, sendo estes os fundadores, sócios, administradores, entre outros (COMPARATO, 2015, p. 356).

Face ao exposto, André Pagani de Souza (2019, p. 42-43) menciona que a criação da pessoa jurídica tem como objetivo tornar possível a soma de esforços e recursos econômicos dos indivíduos envolvidos para realização de atividades produtivas, sendo tais atividades inalcançáveis para os indivíduos isolados e também para oferecer um limite aos riscos empresariais, tratando assim com um massivo incentivo a atividade empresarial.

Conforme o preconizado, Fábio Ulhoa Coelho ensina que:

Na medida em que a lei estabelece a separação entre a pessoa jurídica e os membros que a compõem, será a própria pessoa jurídica da sociedade a titular de seus direitos e a devedora de suas obrigações. Com isso, verificam-se três consequências da personalização da sociedade empresária: a titularidade obrigacional, a titularidade processual e a responsabilidade patrimonial. De acordo com esses efeitos, a própria pessoa jurídica será partícipe das relações contratuais e extracontratuais originadas da exploração da sua atividade econômica, e não seus sócios, podendo demandar e ser demandada em juízo e, sobretudo, terá patrimônio autônomo e independente do de cada um de seus componentes (COELHO, 2019, p. 14-16).

De tal forma, a pessoa jurídica possui patrimônio próprio e inconfundível, a *priori*, dos sócios, proporcionando assim a chamada segurança jurídica no âmbito empresarial. A restrição da responsabilidade patrimonial da sociedade oferece segurança à perda para os integrantes, ocasionando na benesse de atração de

investimentos e fontes geradoras de riqueza, sendo esta uma das consequências mais benéficas e significativas para a personalização jurídica da sociedade. A premissa é corroborada por Luiz Guilherme Marinoni e Marcos Aurélio de Lima Júnior, tal como:

Com efeito, ninguém nega que o princípio ora em foco acabou por favorecer o surgimento de inúmeras pessoas jurídicas, desenvolvendo sobremaneira a indústria e a atividade comercial, gerando empregos e riquezas. Isso porque a separação entre os patrimônios social e individual do sócio possibilitou o investimento com responsabilidades limitadas. E é exatamente a ideia de preservar e incentivar a produção que ainda sustenta a vigência do princípio que diferencia a sociedade dos sócios que a compõem (MARINONI; LIMA FILHO, 2011, p. 140).

Em consonância com o exposto, tem-se que a personalidade jurídica representa um meio oferecido à sociedade para o exercício da atividade empresarial, oferecendo segurança jurídica quanto ao patrimônio pessoal dos sócios, sendo tal premissa acordada pela doutrina a princípio, pois existe a teoria da desconsideração da personalidade jurídica quanto aos sócios que transgredirem os preceitos legais e preencherem requisitos para o mesmo.

2.2 Distinção da capacidade jurídica

A capacidade jurídica é dividida em capacidade de direito, sendo esta a capacidade de gozo e de fruição dos direitos e a capacidade de fato, sendo esta a capacidade de exercício, capacidade de ação. Conforme a definição na doutrina, a capacidade de direito é a aptidão genérica de obter direitos e contrair obrigações legais. Por conseguinte, a capacidade de fato é a aptidão para a prática personalíssima dos atos da vida civil. Cristiano Chaves de Farias (2016, p. 95) e Clóvis Beviláqua (1977, p. 168) defendem que a capacidade de direito e a personalidade jurídica são termos sinônimos no âmbito jurídico.

Já para o entendimento de Caio Mário da Silva Pereira (2014), Francisco Amaral (2013) e Francisco Clementino San Tiago Dantas (1977) é consubstanciado conceitos diferentes conforme o preconizado acima. Para os referidos autores, as diferenças entre a capacidade jurídica e a personalidade jurídica podem ser resumidas, conforme o quadro abaixo:

QUADRO 1 – Diferenças entre personalidade jurídica e capacidade de direito

Personalidade jurídica	Capacidade de direito
Conceito: valor que decorre da dignidade humana	Conceito: projeção desse valor (personalidade) na relação privada.
Obedece a um critério qualitativo	Obedece a um critério quantitativo
É abstrata, não há gradação (ninguém tem mais ou menos personalidade)	Goza de concretude. Pode haver gradação, ainda que excepcional

Fonte: Pereira (2014), Amaral (2013) e Dantas (1977)

A capacidade de direito possui diversos casos de gradação, porquanto, a pessoa jurídica, por exemplo, tem a personalidade jurídica, mas não possui capacidade de direito para a prática de atos puros que concernem ao direito de família, que são incompatíveis com a noção da pessoa jurídica, a título de exemplificação (TEPEDINO, 2018, p. 89).

Outras exemplificações servíveis ao propósito do entendimento da capacidade jurídica constituem quanto à capacidade para efetuar adoção, que é restrita aos indivíduos maiores de dezoito anos – conforme o artigo 1.618 do Código Civil culminado com o artigo 42 do ECA. Tal exemplo não constitui como incapacidade de fato, sendo em razão de que, se o fosse caberia a representação ou assistência, caso este não ocasionado de acordo com o ordenamento jurídico. Entretanto, faz-se mister a ressalva de que para a grande maioria dos doutrinadores, a capacidade para adoção como exemplo de impedimento – vedação casuística ou episódica para determinado direito – ou ainda a falta de legitimação, e não como a restrição da capacidade de direito em sua plena concernência (PEREIRA, 2014, p. 53).

Gustavo Tepedino (2018, p. 198) explana que a personalidade jurídica e a capacidade de direito são conceitos divergentes. Enquanto a personalidade consubstancia da dignidade humana, a capacidade de direito corresponde à subjetividade. A diferença entre a capacidade de direito e a subjetividade ocorre que a capacidade abrange também os entes desprovidos de personalidade jurídica. Já a

subjetividade está ligada à possibilidade de titularização de direitos, a vista que a capacidade de direito abrange apenas as pessoas físicas e jurídicas.

Gonçalves aborda o seguinte dizer sobre a questão da capacidade jurídica, aduzindo que:

Pode-se falar que a capacidade é a medida da personalidade, pois para uns ela é plena e, para outros, limitada. A que todos têm, e adquirem ao nascer com vida, é a capacidade de direito ou gozo, também denominada capacidade de aquisição de direitos. Esta é reconhecida a todo ser humano. Contudo, nem todas as pessoas possuem a capacidade de fato, também denominada capacidade de exercício ou de ação, que é a aptidão para exercer por si só os atos da vida civil. A pessoa que possui a capacidade de gozo e a capacidade de ação, terá capacidade plena. E aquela que tiver apenas a capacidade de gozo, possuirá a capacidade limitada ou incapacidade (GONÇALVES, 2017, p. 78).

A compreensão vinda do entendimento de Gonçalves consubstancia na reflexão de que a capacidade funciona como o instituto utilizado para medir a capacidade da personalidade, pois apresenta um caráter de entendimento diversificado, tendo em vista que para uns constitui um caráter pleno e para outros, limitado. A capacidade de fato é adquirida com o passar da vida dos indivíduos, não sendo adquirida com já desde o nascimento, conforme o preconizado pela capacidade de aquisição de direitos.

2.3 Capacidade e representação da pessoa jurídica

A capacidade e a representação da pessoa jurídica representam uma consequência da personalidade reconhecida pelo ordenamento jurídico brasileiro. A personalização atribuída à pessoa jurídica significa que tudo o que se pode efetuar de atos, ressalvado o que está estritamente proibido legalmente, porquanto, significa dizer que a pessoa jurídica goza de direitos que lhe são necessários para a realização de seus fins jurídicos e sociais, dentro dos limites de sua natureza empresarial (CLÁPIS, 2016, p. 61).

As pessoas jurídicas, com natureza personalíssima, possuem limitação aos direitos de ordem patrimonial, com carência de titularidade sobre os direitos que advém das pessoas físicas que perfazem os membros da pessoa jurídica, como por exemplo, o direito de família ou sucessório legítimo e outros que são inerentes a particularidade da pessoa humana. Quanto ao âmbito patrimonial, também existem

restrições impostas a pessoa jurídica pela norma em razão do tratamento de questões de ordem pública (PEREIRA, 2014, p. 311).

Flávio Tartuce vai mais além e enumera os direitos que podem ser atribuídos às pessoas jurídicas:

1) para se apresentar, em seu próprio nome, aos poderes públicos, requerendo e sustentando quaisquer direitos e pretensões legítimas, como fazem as pessoas naturais; 2) para criar ou organizar por si só, ou associadas com outras pessoas físicas ou jurídicas, instituições de beneficência, caridade, instrução, exercendo sobre elas a precisa finalização; 3) para confeccionar e promulgar regulamentos dos seus serviços, impondo neles obrigações e penas aos seus subordinados; 4) para exercer mandatos, por conta de terceiros; 5) ou, bem assim, para aceitar e desempenhar outras funções análogas, de caráter manifestamente pessoal, como as de sócio, liquidante, síndico, árbitro e gestor de negócios alheios; 6) para deliberar e usar do direito de voto ao lado de indivíduos nos negócios que lhes são concernentes (TARTUCE, 2016, p. 237).

Em eventual característica e prerrogativa atribuída à pessoa jurídica com a capacidade do exercício de direito e contração de obrigações legais, ainda se faz necessária a manifestação da vontade da pessoa jurídica a ser transmitida pelo indivíduo que está à frente do empreendimento. O artigo 17 do Código Civil de 1916 preceituava que “as pessoas jurídicas serão representadas, ativa e passivamente, nos atos judiciais e extrajudiciais, por quem os respectivos estatutos designarem, ou, não o designando, pelos seus diretores”. Por sua vez, o Código Civil de 2002, no disposto no artigo 48, diz que “se a pessoa jurídica tiver administração coletiva, as decisões se tomarão por maioria de votos dos presentes, salvo se o ato constitutivo dispuser de modo diverso”.

Por conseguinte, não se faz possível a dissociação do fato da vontade humana na operação e direção das pessoas jurídicas, que sejam de direito público ou direito privado. Os próprios entes federativos – União, Estados, Municípios e o Distrito Federal – são representados pelos procuradores, no caso os agentes públicos em exercício.

Clápis aduz que:

Ocorre que essa representação que acabamos de mencionar não pode ser confundida com a representação dos incapazes, pelo simples fato de que esta última decorre quando de fato existe uma incapacidade, exigindo a proteção da lei. Na chamada representação das pessoas jurídicas não se fala em incapacidade, mas sim de instrumento para que ela possa agir e praticar os atos da vida civil, através do próprio homem. Em razão disso é que alguns doutrinadores – dentre eles, Pontes de Miranda, Serpa Lopes e

Silvio Venoza – atentaram-se para o termo apropriado da representação da pessoa jurídica, na medida em que esta última se apresenta perante os atos jurídicos e não se representa (CLÁPIS, 2016, p. 67).

Em dias atuais, a tendência no ramo empresarial é da substituição do termo “representante da pessoa jurídica”, sendo ainda utilizado pelo Código Civil de 2002, pela denominação “órgão”, para que a terminologia atenda o fim e objetivo de que o homem é um mero porta-voz da pessoa jurídica, não sendo configurado nem como intermediário da vontade. Pode ser consubstanciado que o indivíduo é um órgão da pessoa jurídica, existindo assim duas vontades que não devem se confundir e manter a devida separação para os devidos fins.

2.4 Abuso da personalidade jurídica

Em termos históricos, foram os Estados Unidos o primeiro país que se houve a presença da consciência quanto ao combate do abuso das prerrogativas da pessoa jurídica. Em primeira forma, essa consciência veio em virtude do massivo crescimento econômico verificado no país após a Guerra da Secessão (1813-1865). Em segunda forma, pelo pioneirismo norte-americano ao pragmatismo de seus tribunais, o que contribuiu para o acelerado desenvolvimento de soluções para essa determinada problemática (CLÁPIS, 2016, p. 90).

Ainda em consonância com o pensamento de Clápis, tem-se que:

Como já explicitado acima, a personificação concedida a uma pessoa jurídica não é utilizada tão somente para minimizar o risco de investidores e, com isso, estimulá-los a investir no país. Na verdade, tal personificação pode ser utilizada para burlar os direitos dos credores, na medida em que, por exemplo, todo o patrimônio do devedor pode ser transferido a uma pessoa jurídica da qual ele seja controlador, impossibilitando o credor, pelo princípio da autonomia patrimonial, de adentrar nos bens da pessoa jurídica do devedor e receber pela dívida. Nesses termos, a personalidade jurídica forma um escudo impenetrável, viabilizando as mais diversas e criativas formas de fraude com o uso abusivo do instituto da personalidade jurídica. Diante de tamanha diversidade, o grande desafio é o de se elaborarem critérios seguros que sirvam à identificação das hipóteses de abuso, prevendo, inclusive, as sanções cabíveis. Não é a nossa intenção, neste momento, caracterizar todas as hipóteses de abuso, pois trataremos disso mais adiante, em um capítulo próprio (CLÁPIS, 2016, p. 92).

Conforme visto, o abuso das prerrogativas concedidas à personalidade jurídica é um grande mal que deve possuir mecanismos que preveniam e reprimam tais práticas dolosas e desonrosas. O abuso é caracterizado como o exercício

doloso de um direito, com a intenção de fraude aos preceitos da lei – concepção subjetiva –, ou ainda pode se caracterizar pelo exercício do direito de maneira contrária ao seu fim, porquanto, contrário à função que a ordem jurídica atribuiu, sendo esta a concepção objetiva.

Segundo Zanitelli, que toma como base a concepção objetiva, possui o seguinte dizer:

O abuso da pessoa jurídica pode ser flagrado em duas ocasiões distintas, às quais corresponderão espécies também distintas de contrariedade à função. A primeira ocasião de abuso, ou melhor, a primeira função que está sendo contrariada, é a da limitação da responsabilidade, quando o sócio pratica atos que resultem numa redução anormal do risco (que foge àquela limitação normal que estimula a realização dos negócios), não condizente com o aporte do empreendimento (ZANITELLI, 2012, p. 720).

Faz-se mister a apresentação da segunda ocasião em que pode ocorrer o abuso da pessoa jurídica no caso da própria separação estabelecida entre a pessoa jurídica e os seus membros. Essa segunda espécie de abuso é verificada conforme a separação é invocada em circunstâncias extraordinárias, contrárias às funções estabelecidas em momento prévio (ZANITELLI, 2012, p. 721).

Existe a crescente evolução quanto ao número de entes coletivos dotados de personalidade jurídica, sendo tal fator atribuído ao capitalismo moderno com a disseminação das sociedades por ações e ainda dos grandes conglomerados empresariais, sendo que tais fatores propiciaram também o uso condenável e desonroso da personificação das empresas. Nesse ínterim, existe a denominada crise do conceito de personalidade jurídica. No país, José Lamartine Corrêa de Oliveira trata da crise da pessoa jurídica:

[...] é problema comum a todo e qualquer sistema jurídico em que vigore o princípio básico da separação entre pessoa jurídica e pessoa-membro. Pois em todos esses países pode surgir (como de fato tem surgido) o fenômeno da utilização da pessoa jurídica (e de sua subjetividade autônoma, separada) no contexto da busca de finalidades distintas daquelas que inspiram o conjunto do sistema jurídico. [...] Trata-se, ao contrário, da utilização do instituto na busca de finalidades consideradas em contradição com tais princípios básicos (OLIVEIRA, 1979, p. 262).

Na mesma linha conceitual, exhibe Maria Helena Diniz:

A pessoa jurídica é uma realidade autônoma, capaz de direitos e obrigações, independentemente de seus membros, pois efetua negócios

sem qualquer ligação com a vontade deles, e, além disso, se a pessoa jurídica não se confunde com as pessoas naturais que a compõem, se o patrimônio da sociedade não se identifica com o dos sócios, fácil será lesar credores, mediante abuso de direito, caracterizado por desvio de finalidade, tendo-se em vista que os bens particulares dos sócios não podem ser executados antes dos bens sociais, havendo dívida da sociedade (DINIZ, 2014, p. 65).

Tendo em vista o exame, à pessoa jurídica em concomitância com o princípio da autonomia patrimonial, são trazidos à tona para encobrir práticas fraudulentas, abuso de direito ou ainda desvio da finalidade social da empresa, por conseguinte fins diversos daqueles estabelecidos pelo sistema jurídico com a criação do instituto da personalidade jurídica e a segurança jurídica proporcionada.

Com efeito, uma vez que a sociedade é quem possui os direitos, e deve corresponder as obrigações estabelecidas, e não os sócios, estes, por trás da aparência da legalidade de atos, acabam utilizando da prerrogativa para lograr êxito para o furto e descumprimento de deveres legais ou contratuais, para seu locupletamento pessoal em detrimento e usufruto do direito de terceiros. Nesse ínterim, a consideração da personalidade jurídica possui importância quanto à ratificação do desvio de finalidade que a sociedade possui, porquanto, os atos ilícitos cometidos pelos sócios permaneceria fora de descoberta, protegido pela eventual e aparente licitude da conduta empresarial da pessoa jurídica.

3 A EXECUÇÃO FISCAL PRESENTE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1 Conceito de execução fiscal

O Estado tem manifestação no mundo jurídico dotado de personalidade jurídica. Tem a referência assim de uma criação do direito positivo para que a entidade política, autárquica ou fundacional possam obter relação com os outros sujeitos, seja de direito público ou privado, contraindo direitos e obrigações (BRASIL, 2002).

Uma das diversas competências atribuídas aos entes estatais consiste na arrecadação de tributos com destinação a realizar os serviços que satisfarão as necessidades públicas. A Administração Pública promove a atividade vinculando exigindo do obrigado a realização da prestação do serviço estatal. Contudo, se o obrigado não realizar a obrigação com a prestação consubstanciada na norma tributária ou de outra natureza, surge a necessidade de aplicação do preceito secundário da norma jurídica para que o Estado-juiz promova a eventual sanção adequada e efetue a submissão do patrimônio do obrigado quanto a satisfação do crédito tributário ou não tributário da entidade estatal. Silva Pacheco ressalta que:

(...) o fato de ser o próprio Estado que tem direito, a pretensão ou ação não autoriza que ele, por si, execute sem invocar o Judiciário, que de forma exaustiva tem a faculdade de jurisdição, que abrange atos executivos. O Estado-administrador, que tem direitos, pretensões e ações pode exigir a prestação do obrigado como qualquer cidadão. Havendo descumprimento, pode o Estado-administrador agir, pelos meios ao seu dispor, dentro da lei material, tributária ou administrativa aplicável, para obter a prestação. É a ação de direito material, inegável, mas que se não confunde com a ação tendente a obter do Judiciário a prestação jurisdicional pertinente (PACHECO, 2012, p. 26).

Consagrando-se as garantias da inafastabilidade da jurisdição e do devido processo legal, Silva Pacheco enfatiza que:

(...) não prestada a obrigação, porém, baldas as tentativas amigáveis nesse sentido, não pode o Estado-administrador penhorar, por si, os bens do obrigado ou do contribuinte relapso, ou expropriá-los para satisfazer-se. Há que inscrever a dívida, quando exigida a inscrição, e, com base no fato que a lei tem como relevante para autorizar e causar a execução pelo Judiciário, atuar perante esse, como faz qualquer cidadão, em igualdade de condições, para obter deste a prestação executiva. O Estado-judiciário é que, deferindo a ação executiva, instaura o processo judicial, em ângulo, e de acordo com a lei processual intervém na esfera patrimonial do executado, daí retirando

bens suficientes, em caráter satisfativo, para atender ao fim da execução, que é a consumação da prestação jurisdicional executiva (PACHECO, 2012, p. 26).

Martins da Silva ensina que:

(...) não resta dúvida de que o Estado de Direito deve ser submetido ao império da lei e, como pessoa jurídica de direito público que é, suas relações de crédito e débito se subordinam aos ditames das normas legais. Por força desse postulado, chega-se a conclusão no sentido de que ele, por si só, não pode, absolutamente, executar suas dívidas, *manu militari*, pois também ao Estado-administração, ao Estado-fisco, à Fazenda Pública, está vedado fazer justiça pelas próprias mãos. Essa é, inclusive, uma característica do Estado de Direito, ou seja, ficar, como vimos, sujeito ao controle judiciário, razão porque as lides, de que seja um dos sujeitos, não de ser solucionadas pela atuação da vontade da lei (SILVA, 2011, p. 154).

Assim, Silva Pacheco (1976, p. 27) afirma que ação, jurisdição e lei processual são três inconfundíveis no estudo do processo de execução fiscal, como é a realidade em todo e qualquer processo judicial. Os institutos da teoria geral do processo de execução são essencialmente os mesmos aplicáveis ao que envolve o processo de execução fiscal, inclusive porque a natureza da prestação deduzida é a mesma de qualquer execução forçada, tal como, a satisfação de um crédito, líquido, certo e exequível.

Entretanto, em razão do bem jurídico pretendido em juízo ser indisponível, a Fazenda Pública representa o interesse público, sendo a execução forçada de seus créditos com a realização por meio de um processo e procedimento com matrizes especiais, regulado pela Lei Federal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 e, de forma subsidiária, pela Legislação processual geral, conforme o que pressupõe o artigo 1º, da Lei de Execução Fiscal (SALOMÃO, 2016, p. 86).

Toda pretensão nasce da possibilidade de provocação da atuação da sanção em função da violação do preceito primário enunciado em norma de direito material. Ocorre em qualquer sistema jurídico. Em todo caso, o fundamento básico para se provocar a apreciação pelo Poder Judiciário quanto ao conflito de interesses tem escopo no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988, a dispor: “a lei não excluirá de apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”; e ainda no artigo 3º do Código de Processo Civil de 1973, porquanto, para propor ou contestar ação é necessário que exista interesse e legitimidade (SALOMÃO, 2016, p. 87).

O artigo 1º da Lei de Execução Fiscal oferece também o respaldo para a pretensão da Fazenda Pública quanto a provocação de atuação da sanção concreta,

ao qual o teor tem o seguinte dizer: “a execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil” (BRASIL, 1980).

Existe um consenso entre o entendimento doutrinário que a ação é um direito assegurado pela Constituição, conforme o artigo 5º, XXXV, autônomo com relação ao direito material e instrumental, posto que, do exercício virá provimento jurisdicional para regulação da situação concreta enunciada no direito material. Em ocasiões que a Fazenda Pública dispor de um crédito e o obrigado não o satisfaz de forma voluntária, surge o direito abstrato quanto a provocação da prestação jurisdicional executiva para promoção de atuação da norma que realizará o direito material violado (SILVA, 2019, p. 170).

Ao que se refere à modalidade, a ação de execução, conforme a expressão de Martins da Silva (2011, p. 171), a ação de execução singular por quantia certa com a presença de procedimento especial, porquanto, tem-se a exigência de um crédito líquido e certo, conforme o artigo 2º, § 3º, da Lei de Execução Fiscal. Ainda, segundo, o pensamento de Silva Pacheco:

a execução judicial, a que se alude o art. 1º, e que vai denominada de execução fiscal nos arts. 4º, 12, 25 e 26 da lei que comentamos, é a execução singular por quantia certa, com base em título executivo extrajudicial, constituído pela certidão de dívida ativa regularmente inscrita, de caráter expropriatório, que se realiza no interesse da Fazenda Pública, como tal compreendida a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e respectivas autarquias (PACHEO, 2012, p. 10).

Salomão ainda destaca que:

Ademais, é execução forçada singular, porquanto, somente a pessoa jurídica de direito público (União, Estados, Distrito Federal, Municípios, Autarquias e Fundações⁵), reconhecida como credora no título executivo integra o pólo ativo da demanda, tudo a teor do disposto no art. 29 da Lei de Execução Fiscal e art. 187 do Código Tributário Nacional com a seguinte redação: a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, inventário ou arrolamento (SALOMÃO, 2016, p. 88).

Mesmo que a repetição de dispositivos legais pareça apresentar redundância, não consubstancia com a realidade. Isso porque o artigo 187 do Código Tributário Nacional se refere somente aos tributos, ao passo que a Lei de

Execução Fiscal tem caráter mais abrangente por envolvimento de toda a Dívida Ativa. Cabe ressaltar que o objeto do processo de execução fiscal pode ser não somente os créditos tributários, mas também todo crédito das pessoas jurídicas de direito público, legitimadas ao procedimento em questão, independentemente de sua origem, desde que, inscritos de forma regular como Dívida Ativa. Em análise a natureza jurídica da ação de execução fiscal, é notória a reserva de parte do presente texto legal quanto à exposição da origem e desenvolvimento da relação de direito material e do bem jurídico tutelado, porquanto, o objeto da pretensão deduzida no processo de execução fiscal (SALOMÃO 2016, p. 88-89).

A execução fiscal representa o procedimento ao qual a Fazenda Pública busca para a cobrança de seus créditos. A referida ação tem que ser instruída por um título executivo, qual seja, certidão da dívida ativa – CDA. Qualquer crédito que seja pertencente a titularidade da Fazenda Pública será considerado como dívida ativa, independentemente de ter natureza tributária ou não (LOPES, 2019).

Golner apresenta a reflexão conforme o que se aduz:

Somente a Fazenda Pública é legitimada ativa para propor a ação de execução fiscal, visto que apenas ela pode constituir o título executivo unilateralmente. Dessa forma, uma vez que o Fisco tenha inscrito o crédito em dívida ativa, será gerado um título executivo capaz de lastrear a execução proposta. A Fazenda Pública é composta pela União, Estados, Município e Distrito Federal e por suas autarquias. Com relação à possibilidade de as fundações públicas de adotarem o procedimento da Lei 6.830/80, a jurisprudência dominante entende ser possível sua adoção. Somente os entes de direito público podem ajuizar execução fiscal (GOLNER, 2019, p. 9).

Os Conselhos de Classe são considerados como autarquias de natureza especial, sendo de tal modo, inclusos no conceito de Fazenda Pública como exequente de crédito da dívida ativa. Todavia, a Ordem dos Advogados do Brasil não possui a prerrogativa de cobrança de seus créditos por intermédio do procedimento da execução fiscal. As pessoas jurídicas de direito privado, independente do ramo em que atuem, sejam ou não vinculadas a uma entidade federativa não podem cobrar seus créditos da referida forma. Isso ocorre em virtude da previsão constitucional de que deve ser dado tratamento igual para as empresas privadas, conforme previsão constante no artigo 177 da Lei Maior (GOLNER, 2019, p. 9).

Qualquer crédito que faça parte da titularidade da Fazenda Pública será considerado como dívida ativa, em caráter independente de natureza tributária ou não. A dívida ativa tributária consiste na que decorre em decorrência a tributos, atualização monetária, juros, multa de mora e demais encargos. Contudo, a dívida ativa não tributária, é relativa aos demais créditos. A inscrição do débito na dívida ativa é um ato administrativo que tem por objetivo fazer o controle de legalidade do procedimento administrativo fiscal (LOPES, 2019). O devedor é intimado a pagar seu débito ou apresentar defesa, de forma administrativa.

Goldner afirma que:

Não sendo pago o débito, apresentada defesa, ou sendo esta improcedente, o crédito será inscrito em dívida ativa. É através da inscrição que a certidão da dívida ativa é gerada. O Poder Público pode criá-lo sem a intervenção do Poder Judiciário, visto não ser necessário processo cognitivo para sua elaboração. O requisito essencial para o ajuizamento da execução fiscal, é que haja o título executivo na forma de certidão da dívida ativa. Ou seja, para que o débito seja dotado de presunção de liquidez e certeza, é preciso que ele esteja regularmente inscrito. A inscrição do débito de titularidade do Fisco em dívida ativa torna o crédito exequível, presumidamente certo e líquido, além de estabelecer o marco inicial a partir do qual poderá ocorrer fraude à execução, no caso de o devedor vir a alienar seus bens, se tornando insolvente. Para que a dívida seja regularmente inscrita, é preciso que respeite os requisitos previstos no artigo 2º, parágrafos 5º e 6º da LEF. No caso de omissão ou erro nestes requisitos, o título será nulo (GOLDNER, 2019, p. 11).

Contudo, o entendimento da jurisprudência vem aplicando o princípio referente que não há nulidade sem prejuízo, porquanto, apesar de haver qualquer omissão ou erro, a parte não resta prejudicada, o título será plenamente válido. A inscrição em dívida ativa suspende o prazo prescricional pelo prazo temporal por cento e oitenta dias ou até o ajuizamento da ação de execução fiscal.

Sarreta apresenta as considerações em referência a execução fiscal, tal como:

Execução Fiscal é o procedimento pelo qual a União, os Estados, Municípios e suas autarquias tem a sua disposição para cobrar judicialmente seus devedores. Os entes públicos, através do Poder Judiciário, busca, junto ao patrimônio do executado, bens suficientes para o pagamento do crédito que está sendo cobrado por meio da execução fiscal. O processo de execução se baseia na existência de um título executivo extrajudicial, denominado de Certidão de Dívida Ativa (CDA), que servirá de fundamento para a cobrança da dívida que nela está representada, pois tal título goza de presunção de certeza e liquidez. Após ajuizada a ação, o juiz determina a citação do executado, que tem 5 dias para pagar os débitos ou

indicar bens a para garanti-la, sob pena de ter seu patrimônio penhorado (SARRETA, 2017).

Se não ocorrer a indicação de bens, pode ocorrer a penhora de créditos feita de forma *online*, a penhora de faturamento da empresa, a penhora de quotas societárias, de imóveis, de veículos, entre outras. Não pode ocorrer a penhora de imóvel que serve de residência para o indivíduo, por se tratar de bem de família, nem aqueles bens que a norma tem como impenhoráveis. Caso tenha intenção de discutir o débito, o contribuinte pode, em ação paralela, opor embargos à execução fiscal, desde que antes tenha existido a penhora suficiente para a garantia do valor do crédito que está sendo cobrado e discutido. A defesa pode ser feita também por intermédio da exceção de pré-executividade, ao qual não depende de garantia, mas tem requisitos específicos para aceitação (SARRETA, 2017).

A dívida ativa, apresentada em conceito simples, entretanto, conciso, conforme o entendimento de Kiyoshi Harada, “é o oposto de dívida pública. Esta é débito do poder público para com terceiros e aquela é crédito do Estado a ser cobrado executivamente” (2018, p. 521). Existem duas espécies de dívida ativa, consolidadas tanto pela legislação quanto pelo entendimento da doutrina: a tributária e não tributária. O Código Tributário Nacional, no teor do artigo 201, apresenta o conceito da primeira modalidade de espécie da dívida ativa, apresentando em seguida, o Decreto-lei nº 1.735/79 que promoveu a abrangência do conceito de ambas as espécies, ao inserir o artigo 39, §2º da Lei nº 4.320/64, *in verbis*:

Art. 39.

(...)

§ 2º Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais (BRASIL, 1964).

Já o artigo 2º, §§1º e 2º da Lei de Execução Fiscal apresentou uma definição mais simples e ampla para a dívida ativa, sem, contudo, modificar suas espécies, além de definir também a composição das mesmas, sendo o teor:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o art. 1º (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas autarquias), será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato (BRASIL, 1980).

De tal forma, sempre que se mencionar dívida ativa, deverá ser considerado que, além do valor da dívida, a atualização monetária, os juros e multa de mora, além dos demais encargos fixados de forma das normas legais ou então em pressuposto de contrato. A execução fiscal judicial para a cobrança de dívida ativa da União, dos Estado, do Distrito Federal e dos Municípios e respectivas autarquias tem regimento pela Lei de Execução Fiscal, com aplicação de forma subsidiária do Código de Processo Civil, em acordo com a referida lei a constituição da dívida ativa da Fazenda Pública com definição das espécies, sendo a dívida tributária ou não (BASTOS, 2016).

Em visualização de situação fática, exauridos todos os meios administrativos, ou seja, extrajudiciais, a Fazenda Pública com a posse do título executivo – a CDA – poderá apresentar mediante o Judiciário para que o mesmo, por intermédio de seus meios sub-rogatórios e coercitivos, atinja o patrimônio do devedor para proceder na satisfação de seu crédito, sendo o procedimento da execução fiscal mais eficiente que o da execução realizada conforme o que preceitua o Código de Processo Civil (LOURO FILHO, 2016).

A fim de melhor expressar o impacto e a conceituação que o instituto da execução fiscal possui para a seara tributária, faz-se mister a apresentação de detalhes concernentes e pormenorizados da execução fiscal no Direito Tributário.

3.2 A execução fiscal no Direito Tributário

Com o intuito de fomentar a diferenciação entre dívida tributária e não tributária, tem-se a definição de dívida tributária conforme o Código Tributário Nacional:

Art. 201. Constitui dívida tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento pela lei ou por decisão final proferido em processo regular.

Parágrafo único: A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito (BRASIL, 1966).

Destarte, tem-se o entendimento que dívida ativa não tributária, seja por critério de exclusão, os créditos que não possuem natureza tributária, conforme apresenta a doutrinadora Maria Helena Rau de Souza:

Os créditos não tributários decorrem de quaisquer débitos perante a Fazenda Pública resultantes de obrigações vencidas e previstas em lei, regulamento ou contrato, que não tenham natureza tributária. Abrangem, exemplificativamente, multas (exceto as tributárias), foros, laudêmios, taxas de ocupação e aluguéis, preços, indenizações, reposições, alcances, créditos de obrigações em moeda estrangeira, sub-rogações de hipoteca, fianças, avais ou outras garantias em contratos (SOUZA, 1998, p. 20)

O órgão que possui competência para a apuração e inscrição da Dívida Ativa da União, ou seja, a Certidão de Dívida Ativa, é a Procuradoria da Fazenda Nacional, sendo, não obstante, que a dívida ativa regularmente inscrita possui presunção de certeza e liquidez, assistindo ao executado o direito de oposição a referido título extrajudicial por intermédio das defesas previstas em lei.

A Certidão de Dívida Ativa pode ser emendada ou substituída até a decisão de primeira instância, com garantia ao executado da devolução do prazo para embargos, conforme o artigo 2º, § 8º, da Lei de Execução Fiscal. Além disso, a referida certidão possui outras características, conforme disposto pela Lei de Execução Fiscal:

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa;

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

§ 7º - O Termo de Inscrição e a Certidão de Dívida Ativa poderão ser preparados e numerados por processo manual, mecânico ou eletrônico.

§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

§ 9º - O prazo para a cobrança das contribuições previdenciárias continua a ser o estabelecido no artigo 144 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960 (BRASIL, 1980).

Uma vez que seja admitida a ação, o devedor é devidamente citado para pagar ou nomear bens à penhora no prazo de cinco dias, se permanecer em estado de inércia, a execução fiscal irá prosseguir. Um dos princípios gerais da execução, ao qual oferece privilégio para a possibilidade de defesa por parte do executado, é o princípio do contraditório e da ampla defesa na realidade da execução, ao qual o princípio encontra embasamento legal no artigo 5º, LV, da Constituição Federal. Contudo, apesar da existência na doutrina a controvérsia sobre a aplicação do referido princípio, não é concebível a ideia de que o executado não possa se opor a execução fiscal, em função de que a CDA possui presunção de certeza e liquidez, é possível que ocorra determinadas hipóteses das quais assiste razão ao executado (BASTOS, 2016).

É válido ressaltar, de que é uma prerrogativa ao executado a apresentação ou não de sua defesa. O processo de execução é um procedimento administrativo em que o Estado intervém no patrimônio do devedor para a expropriação de bens do devedor a fim de satisfazer o credor, conforme o artigo 646 do Código de Processo Civil. Por isso, o procedimento de execução apresenta desenvolvimento linear. Em tratamento a quantia certa, ocorre a resolução em três momentos: a penhora – a desapropriação de um bem pertencente ao devedor -, a alienação do bem desapropriado e a entrega do produto da alienação para o credor (MELO FILHO, 2015, p. 701).

Ferreira, em reflexão quanto a execução fiscal e suas vertentes tem como:

Para que o contribuinte seja comprovadamente devedor da Fazenda Pública deverá existir uma verdadeira persecução tributária desde a exigência de lançamento passando pela constituição do crédito tributário até se chegar na ação executiva fiscal. No tocante ao lançamento, verifica-se através do art. 142 do CTN que é o procedimento administrativo com intuito a analisar a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária visando identificar o sujeito passivo da relação, determinar a matéria tributável e definir o montante do crédito tributário. Neste sentido, é através do lançamento que a Fazenda Pública inicia sua fase investigatória visando obter informações da pessoa que esta devendo ao fisco e qual tipo de dívida este possuem face a Fazenda Pública (FERREIRA, 2010).

Ao que concerne o crédito tributário, no entendimento de Hugo de Brito Machado (Machado, 2017, p. 197), tem-se que: “É o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado, sujeito ativo, pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável, sujeito passivo, o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária – objeto da relação obrigacional”.

Em concordância, Ferreira afirma que:

O crédito tributário é exequível dado o inadimplemento por parte do contribuinte. No entanto, é a partir do lançamento tributário, em que o sujeito passivo é notificado através de ato administrativo de uma dívida com o fisco, que o crédito passa a ser efetivamente e formalmente constituído. Sendo obrigatório o respeito aos princípios basilares do contraditório e ampla defesa, o sujeito passivo, mesmo na fase administrativa poderá impugnar o lançamento realizado pela Fazenda Pública. Somente após o prazo constituído para impugnação é que começará a contar a prescrição quinquenal para a cobrança do referido crédito (FERREIRA, 2010).

Ainda em continuidade com o disposto, Nascimento aduz que:

Diante desses pontos negativos apontados no modelo de cobrança do crédito público brasileiro, a proposta do Projeto de Lei n. 5.080/2009 elaborado em conjunto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e pelo Conselho da Justiça Federal, pretende modificar a Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, instituindo um sistema de cobrança híbrido, possibilitando a fase de cobrança administrativa, que antecederia a fase judicial. Contudo, a matéria não é pacífica, ensejando estudo e enfoque acerca dos pontos doravante aduzidos. A justificativa da exposição de motivos para a substancial alteração proposta seria transferência do atual processo conduzido por Juiz em processo administrativo, a ser dirigido por procuradores federais, estaduais e municipais, como meio de evitar a morosidade administrativa. (NASCIMENTO, 2013).

Contudo, vale ressaltar que a alegada morosidade do processo judicial tem ocorrência por diversos motivos, tal como a precária estrutura cartorária, a estrutura física, os recursos humanos, a falta de capacitação de magistrados, de funcionários, entre outros fatores. Contudo, não é mérito apenas do processo executivo fiscal.

4 TEORIA DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

4.1 A desconsideração da personalidade jurídica

A pessoa jurídica representa importantíssimo instituto jurídico dotado de aptidão para adquirir direitos e contrair obrigações. Fora criada como uma forma de se atribuir maior força para as pessoas, com a realização de determinadas atividades, as quais, se uma única pessoa fosse realizar, seria impraticável. Contudo, o uso nem sempre atinge as finalidades as quais se destina originalmente a sua criação. Logo, quando uma pessoa jurídica for utilizada para fugir de suas finalidades, para lesão de terceiros, sua personalidade pode ser desconsiderada imputando assim a responsabilidade aos sócios e membros integrantes da pessoa jurídica (PACHECO, 2013).

Figurando a pessoa jurídica, tem-se a importância da mesma ao que se refere o exercício da atividade empresarial, com a capacidade de direitos e obrigações, contudo, faz-se mister ressaltar que o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com os das pessoas físicas que são membros componentes, sendo tal benesse concedida por meio do princípio da autonomia patrimonial. A separação ocorre quanto à personalidade jurídica. Em função da proteção patrimonial que possui a pessoa jurídica, em muitas situações a mesma utiliza-se do benefício para o desvio de seus princípios e fins, com o cometimento de fraudes e abusos (PACHECO, 2013).

Ainda em consonância com o entendimento de Pacheco, pode-se afirmar que:

Por este motivo, no intuito de coibir os possíveis abusos e desvios que poderão ser cometidos pelas pessoas jurídicas em razão da autonomia e proteção patrimonial, foi criada a teoria da desconsideração da personalidade jurídica. A desconsideração da personalidade jurídica permite superar a separação entre os bens da empresa e dos seus sócios para efeito de determinar obrigações. No Brasil, antes da criação de normas que versassem sobre o tema os tribunais aplicavam a teoria aos casos de abuso de direito e fraude, perpetrados pela má utilização da personalidade jurídica, com fundamento na doutrina estrangeira e no art. 20 do Código Civil de 1916, que reconhecia a distinção entre a personalidade da sociedade e dos sócios (PACHECO, 2013).

A positivação da personalidade jurídica só ocorreu com o advento do Código de Defesa do Consumidor, em 1990, como pode ser visto em seu artigo 28, conforme o que dispõe:

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.

§ 1º (Vetado).

§ 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa.

§ 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores (BRASIL, 1990).

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica, além de sua utilização nas relações de consumo, tem larga aplicação no Direito Tributário, por meio do que é disposto nos artigos 134, VII e 135, III, do Código Tributário Nacional, ao que se diz:

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.

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

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (BRASIL, 1966; grifos nossos).

Já quanto ao impacto que possui na seara trabalhista, que tem como princípio básico o *in dubio pro misero*, com proteção ao trabalho, para fornecer equilíbrio para a relação entre empregado e empregador, sendo o empregado dotado de inferioridade econômica e o empregador de superioridade jurídica, não podendo assim consagrar a autonomia das empresas integrantes de grupos, coibindo, por intermédio da desconsideração da personalidade jurídica, a utilização de forma indevida da personalidade jurídica pelas empresas agrupadas para lesarem os direitos dos empregados (PACHECO, 2013).

A desconsideração possui respaldo no Direito do Trabalho em disposto na Consolidação das Leis Trabalhistas - CLT em seu § 2º artigo 2º, conforme dispositivo abaixo:

Art. 2º (...)

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego (BRASIL, 1943).

Já ao que tange o Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica encontra previsão no artigo 50 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócio da pessoa jurídica (BRASIL, 2002).

Como se pode depreender, pelo Código Civil de 2002, quando a pessoa jurídica se desvia dos fins determinados em sua constituição, em função da utilização dos sócios e administradores para alcançar objetivo diverso quanto ao objetivo societário ou ainda quando existir confusão patrimonial em razão de abuso da prerrogativa concedida pela personalidade jurídica, o Judiciário, atendendo ao pedido do interessado ou do Ministério Público, estará autorizado, para a desconsideração momentânea da personalidade jurídica com fins de responsabilização dos sócios (PACHECO, 2013).

O desvio de finalidade se caracteriza sempre que a pessoa jurídica não cumprir a finalidade a qual se destina, causando assim prejuízo para terceiros, considerando também como desvio de finalidade ou ainda, de função, o desrespeito ao princípio da função social da empresa. A confusão patrimonial ocorrerá quando não for possível estabelecer claramente o que é da sociedade e que o pertence aos sócios e também em ocasiões de dissolução irregular da pessoa jurídica, em momentos de desaparecimento dos sócios e dos bens e assim, permanecerem os débitos (PACHECO, 2013).

O ilustre jurista o Dr. Cesar Fiuza em relação ao instituto da desconsideração da personalidade jurídica aduz que:

Em primeiro lugar, devemos ter em mente que a desconsideração da personalidade jurídica é medida anômala excepcional, cujas hipóteses mostram-se corretamente dispostas no art. 50 do Código Civil. Tendo isto em mente, há de se partir dos dois requisitos independentes para a aplicação da teoria: desvio de finalidade ou confusão patrimonial, perpetrados através do abuso da estrutura da personificação (FIUZA, 2017, p. 84).

Segundo Maria Helena Diniz (2014, p. 54) a personalidade jurídica, será “considerada como um direito relativo, permitindo ao órgão judicante derrubar a radical separação entre a sociedade e seus membros, para decidir mais adequadamente, coibindo o abuso de direito e condenando as fraudes”. Com a desconsideração da personalidade jurídica, o sócio será atribuído com a responsabilidade solidária quanto às obrigações sociais da empresa respondendo pelas obrigações com seu patrimônio particular.

O direito conferido aos sócios quanto a proteção patrimonial não tem caráter absoluto, sendo que, em ocorrência de fraude ou de abuso de direito cometido por meio da personalidade jurídica que a sociedade representa, os sócios arcarão com a responsabilidade. A desconsideração da personalidade jurídica objetiva a responsabilização dos sócios pela prática de atos abusivos protegidos pela pessoa jurídica, sendo que o instituto visa coibir atitudes fraudulentas e de abuso de direito, com o uso da equiparação do sócio e da sociedade (PACHECO, 2013).

Em menção advinda de Silvio de Salvo Venosa, conforme texto a seguir:

(...) a teoria da desconsideração autoriza o juiz, quando a desvio de finalidade, a não considerar os efeitos da personificação, para que sejam atingidos bens particulares dos sócios ou até mesmo de outras pessoas jurídicas, mantidos incólumes, pelos fraudadores, justamente para propiciar ou facilitar fraude. Essa é a única forma eficaz de tolher abusos praticados por pessoa jurídica, por vezes constituída tão-só ou principalmente para o mascaramento de atividades dúbias, abusivas, ilícitas e fraudulentas (VENOSA, 2016, p. 87).

Contudo, a realidade consiste na dificuldade quanto à desconsideração da personalidade jurídica de uma empresa, com exceção das demandas fiscais e trabalhistas. Existe certa lacuna no ordenamento jurídico quanto a melhor aplicação da desconsideração da personalidade jurídica com a correta compreensão do instituto permitindo assim melhor utilização do mesmo. Não apresentam-se dúvidas que a aplicação da personalidade jurídica deve ser aplicada de forma cautelar, com

obediência aos requisitos previstos em lei, com a apresentação de provas concretas de que a finalidade da pessoa jurídica fora, de fato, desviada (PACHECO, 2013).

Em continuidade ao entendimento de Pacheco:

Contudo, os órgãos judicantes devem fazer melhor uso desse instrumento, pois em várias situações, apesar do caso apresentar os requisitos necessários para sua concessão e prova inconteste do abuso da personalidade, alguns tribunais têm indeferido o pedido de desconconsideração feito pela parte interessada. Essa atitude contribui para que algumas pessoas jurídicas continuem a cometer atos abusivos e inócuos, pois elas percebem que apesar da existência do instituto da desconconsideração ela é pouco e mal aplicada em nossos tribunais (PACHECO, 2013).

Em observância ao sedimento das ponderações aduzidas, é possível afirmar que, em decorrência da grande independência e autonomia, em função da exclusão da responsabilidade dos sócios, a pessoa jurídica, por vezes, tem-se desviado dos seus corolários e fitos, cometendo fraudes e atos dotados de desonestidade, com provação, por conseguinte, de reações legislativas, doutrinárias e jurisprudenciais, que objetivam coibir tais atos, por meio da desconconsideração da personalidade jurídica (RANGEL, 2012).

Nesse ínterim, tem destaque a desconconsideração da personalidade jurídica, ou ainda como denominada, teoria da penetração ou *disregard theory*, em surgimento com o escopo primário de coibir abusos praticados pelos agentes que, cobrindo-se com a prerrogativa proporcionada pelo princípio da separação patrimonial. Ocorre em função de que se tornava impossível o ressarcimento de prejuízos ocasionados a terceiros, em razão de atos ilícitos praticados pelas pessoas que detém controle das pessoas jurídicas, ou ainda pelo simples esvaziamento de bens do patrimônio de suas sociedades que garantissem o pagamento das dívidas sociais (RANGEL, 2012).

Tauã Rangel aduz que a legislação pátria tem o seguinte posicionamento quanto a desconconsideração da personalidade jurídica:

A legislação pátria, ressoando a paulatina construção da teoria em testilha, bem como aprimorando a acepção atribuída pelo Código Civil de 1916, estabeleceu este expediente repressivo à má utilização do ente moral, partindo do pressuposto da autonomia da pessoa jurídica diante a personalidade e patrimônio distintos dos membros que a integram. Sob essa inspiração é que se abriu a possibilidade do órgão judicante desconsiderar a personalidade jurídica quando esta se desviar de suas finalidades e também quando houver confusão patrimonial de bens dos sócios e de bem da pessoa jurídica, a fim de que a responsabilidade

advinda desses atos negociais obscuros seja atribuída aos sócios ou administradores que deverão responder pela malversação com seus bens particulares (RANGEL, 2012).

Cogente se faz sublinhar que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica não busca a anulação da personalidade jurídica, mas somente objetiva desconsiderar a prerrogativa da pessoa jurídica em caso concreto, dentro dos limites cabíveis, em relação às pessoas e aos bens que obtém guardada. “É caso de declaração especial da personalidade jurídica para determinados efeitos, prosseguindo, todavia, a mesma incólume para seus outros fins legítimos” (REQUIÃO, 2012, p. 754).

Com um entendimento conceitual, não se pode assinalar que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica é conhecida como aquela que concede ao magistrado a possibilidade de desconsiderar a autonomia patrimonial da personalidade da empresa e também da personalidade de seus sócios, desde que a sociedade tenha usufruído de escopos ilegais ou ainda que tenham o condão de ocasionar prejuízos aos seus credores. Em situação de abuso da prerrogativa da personalidade jurídica, o juiz poderá determinar a constrição sobre os bens dos sócios, a fim de adimplir a dívida da empresa ou também sobre os bens da empresa para pagamento de dívidas particulares dos sócios, ou ainda, em situação excepcional, sobre bens de uma empresa para pagar dívidas de outra empresa do mesmo grupo (RANGEL, 2012).

Ao que aduz o artigo 50 do Código Civil de 2002, faz-se mister trazer à colação os comentários de Maria Helena Diniz:

Desconsideração da pessoa jurídica. (...) Por isso o Código Civil pretende que, quando a pessoa jurídica se desviar dos fins determinantes de sua constituição, ou quando houver confusão patrimonial, em razão de abuso da personalidade jurídica, o órgão julgante, a requerimento da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo, está autorizado a desconsiderar, episodicamente, a personalidade jurídica, para coibir fraudes de sócios que dela se valerem como escudo, sem importar essa medida numa dissolução da pessoa jurídica. Com isso subsiste o princípio da autonomia subjetiva da pessoa coletiva, distinta da pessoa de seus sócios, mas tal distinção é afastada, provisoriamente, para dado caso concreto, estendendo a responsabilidade negocial aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica (DINIZ, 2014, p. 69).

A aplicação da teoria da personalidade jurídica, ao qual autoriza o episódico levantamento da sociedade, trazendo acepção quanto o princípio da autonomia

patrimonial da pessoa jurídica em relação aos sócios, é media que excetua à regra. Embora, como regra geral na aplicação da teoria, tem-se o pressuposto que responde o sócio com seu patrimônio particular pela obrigação da empresa. Embora exista regra geral diferenciadora do patrimônio da empresa e de seus sócios, como titulares de patrimônios diferentes, o princípio da separação patrimonial deve ser superado e ceder lugar em face de circunstâncias especiais e excepcionais (RANGEL, 2012).

Rangel, por sua vez, também afirma que:

Obviamente, por necessário, é imperioso assinalar que essas circunstâncias devem ser embasadas em provas robustas de fraude, de prática de atos com finalidade premeditadamente ilícita, de abuso de direito, de desonestidade, se escondendo o sócio sob a máscara societária com o objetivo de desfrutar de seus inegáveis benefícios, ocultando atos contrários a qualquer regra ética, jurídica e social. Saliente-se, por oportuno, que o ente jurídico não pode servir de escudo para frustrar a satisfação do crédito quando presente a hipótese legal que permite a desconsideração de sua personalidade (RANGEL, 2013).

Logo, a teoria da desconsideração busca o desprezo episódico da personalidade autônoma de uma pessoa jurídica, com o fim de permissão que os sócios respondam com seu patrimônio pessoal pelos atos abusivos e fraudulentos com a prerrogativa da personalidade jurídica (FARIAS; ROSENVALD, 2018, p. 310).

Amador Paes de Almeida (ALMEIDA, 2017, p. 196), ao utilizar a terminologia de “separação da pessoa jurídica” aduz que a referida teoria visa a permissão concedida ao magistrado, para que em casos concreto, com visualização de fraude e de má-fé, “[...] desconsidere o princípio de que as pessoas jurídicas têm existência distinta de seus membros e os efeitos dessa autonomia, para atingir os bens particulares dos sócios à satisfação das dívidas da sociedade” (GONÇALVES, 2013, p. 210)

Corroborando com este entendimento, Fabio Uihôa Coelho, aduz que a desconsideração possui o objetivo maior de “(...) possibilitar a coibição de fraude, sem comprometer a própria pessoa jurídica, sem questionar a separação existente entre a sua personalidade e patrimônio em relação aos seus membros” (COELHO, 2019, p. 35), acrescentando ainda que:

Pela teoria da desconsideração, o juiz pode deixar de aplicar as regras de separação patrimonial entre sociedade e sócios, ignorando a existência da pessoa jurídica num caso concreto, porque é necessário coibir a fraude

perpetrada graças à manipulação de tais regras. Não seria possível a coibição se respeitada a autonomia da sociedade. Note-se, a decisão judicial que desconsidera a personalidade jurídica da sociedade não desfaz o seu ato constitutivo, não o invalida, nem importa a sua dissolução. Trata, apenas e rigorosamente, de suspensão episódica da eficácia desse ato. Quer dizer, a constituição da pessoa jurídica não produz efeitos apenas no caso em julgamento, permanecendo válida e inteiramente eficaz para todos os outros fins (COELHO, 2019, p. 40).

É possível depreender do supracitado que, todas as vezes que a pessoa jurídica for utilizada, como meio para fuga do adimplemento de uma obrigação, em desrespeito ao que preconiza a autonomia patrimonial, deve o juiz levar em consideração quem está agindo em nome do ente. Esta decisão terá efeitos inter-partes, em continuidade da pessoa jurídica autônoma e eficaz relação a todos os outros entes e pessoas com quem possuir relações jurídicas (MUNIZ, 2011).

A questão tem sido amplamente discutida, com a consideração sobre a disseminação da busca pelo entendimento pormenorizado da questão. Tem-se destaque para a tese de doutorado da Magistrada Thereza Chistina Nahas, ao qual entende que se pode aplicar a teoria da desconsideração sobre os entes dotados de personalidade, ao qual possuem o fim de "(...) penetrar no âmago da personalidade atribuída por concessão legislativa a um ente jurídico, permitindo que se encontrem seus administradores a fim de responsabilizá-los por atos praticados através do uso da pessoa jurídica" (NAHAS, 2017, p. 94).

O ato concernente a desconsideração, como em evidência ao entendimento trazido anteriormente, até o presente momento só poderia se concretizar quando se observassem fraudes e erros por parte dos sócios. Contudo, foram surgindo outras hipóteses para que se caracterizasse o ato ilícito, de modo que facilitasse ainda mais a averiguação, com requisitos estes que solidificam em momento posterior a Constituição Federal de 1988 (MUNIZ, 2011).

De tal modo, com a promulgação do Código Civil de 2002, com o escopo preceituado pela dignidade da pessoa humana, surge uma nova sistemática para a aplicação da referida teoria, denominada pela doutrina como concepção objetiva da teoria da desconsideração. Entre os defensores do entendimento estão Fabio Konder Comparato, contudo Carlos Roberto Gonçalves, que assim a explica:

Foi adotada, aparentemente, a linha objetivista de Fabio Konder Comparato, que não se limita as hipóteses de fraude e abuso, de caráter subjetivo e de difícil prova. Segundo a concepção objetiva, o pressuposto da desconsideração se encontra, precipuamente, na confusão patrimonial.

Desse modo, se pelo exame da escrituração contábil ou das contas bancárias apurar-se que a sociedade paga dívidas dos sócios, ou este recebe créditos dela, ou inverso, ou constata-se a existência de bens de sócios registrados em nome da sociedade, e vice-versa, comprovada estará a referida confusão (GONÇALVES, 2013, p. 310).

A teoria da desconsideração, como é cediço, busca afastamento temporário e eventual da personalidade jurídica, voltando à sociedade ao funcionamento após o ressarcimento dos prejuízos causados, conforme o entendimento de Farias e Rosenvald:

Não se trata, pois, de extingui-la, mas da ocorrência de uma suspensão episódica do ato constitutivo da pessoa jurídica, de modo a buscar, no patrimônio dos sócios, bens que respondam pela dívida contraída. A desconsideração objetiva de certa forma, garantir que as atividades da sociedade continuem, preservando, assim, direitos e interesses tanto de terceiros, como dos próprios trabalhadores que nela se encontram (FARIAS; ROSENVALD, 2018, p. 319).

Contudo, cabe ressaltar que existem casos de maior gravidade, que apresentam necessidade de aplicação de despersonalização, sendo o instituto voltado para a extinção compulsória pelo meio judicial quanto à personalidade jurídica. Nota-se que, apesar da semelhança na grafia, são institutos totalmente opostos, sendo um com natureza de sanção momentânea e o outro com o intuito de por fim a pessoa jurídica, o que não deixa de representar uma sanção (MUNIZ, 2011).

Porquanto, torna-se equivocada a utilização do termo despersonalização da pessoa jurídica, posto que em ocorrência do tal fenômeno, conforme evidenciado, nada se caracteriza com a questão elucidada, pois esta ocasiona a dissolução da pessoa jurídica ou mesmo a cassação da autorização para seu funcionamento (NAHAS, 2017, p. 95).

Sendo assim, em consequência da personalidade concedida às pessoas jurídicas conforme o ordenamento jurídico pátrio, as sociedades são detentoras de titularidade para a prática de atos jurídicos e para agir em juízo, tendo a personalidade jurídica própria e patrimônio incomunicável com o de seus sócios. Por conseguinte, *a priori*, os bens da sociedade não se confundem com os bens particulares de seus integrantes, tampouco, respondem os sócios pelas obrigações sociais, sendo a própria pessoa jurídica a titular de direitos e detentora de deveres e

ainda, responsável, pela contração de obrigação quanto o adimplemento e efeitos de seu descumprimento (CARVALHO, 2012, p. 6).

Carvalho ainda aduz que:

Isso significa dizer que, em situações normais e de acordo com a lei, não serão alcançados os bens dos sócios, ou mesmo dos administradores, pois estes não podem ser responsabilizados por dívida de outrem, ressalvado o tipo societário. Assinale-se, ainda, que a pessoa jurídica de direito privado é originada de uma manifestação de vontade, podendo resultar em sociedade civil ou comercial, e, portanto, para que ela adquira personalidade jurídica, segundo grande parte da doutrina, é necessária a homologação de seus atos constitutivos, que devem ser arquivados junto aos órgãos estatais competentes (Junta Comercial ou Registro Civil das Pessoas Jurídicas) (CARVALHO, 2012, p. 7).

Em síntese, o objetivo primário da elaboração do instituto da personalidade jurídica é quanto ao estimulante e acarretador de estabilidade quanto a prática empresarial, com garantia, sobretudo, a limitação da responsabilidade pessoal dos sócios quanto as dívidas da sociedade, minimização assim, os riscos empresariais, por meio do reconhecimento da existência da pessoa jurídica de forma autônoma de seus membros. Quanto ao entendimento de Antônio Carlos Bottan, essa distinção de personalidade é “uma limitação que muito contribuiu e contribui para a estruturação e evolução social do Estado Democrático de Direito, visto que a sua elaboração realmente possibilitou a concretização de grandes investimentos” (BOTTAN, 2011, p. 76).

4.2 O abuso do direito da personalidade jurídica

A fraude, ao que contém referência ao instituto em epígrafe, constitui como violação indireta do texto legal, que consegue o fim proibido pela norma jurídica por um caminho indireto, com realização por meio de atos simulados, com o qual se oculta com violação de lei ou sem que exista simulação. Nesse ínterim, pode-se afirmar que a fraude é considerar como uma distorção maliciosa no emprego da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, com direção a ocasionar prejuízos a terceiros. Em situações que a simulação atua como meio fraudulento à legislação, com o objetivo de vulnerar a norma de cunho cogente, deixa de subsistir ideias de simulação, com figuração, em seu lugar, a fraude as normas legais, em razão da violação da ordem pública. “Ocorrendo fraude com a 'ajuda' da pessoa jurídica e não

por outros meios, estar-se-ia na presença da possibilidade da desconsideração da personalidade jurídica e não mera invalidade do negócio fraudulento” (ALENCAR, 2012, p. 19).

Neste diapasão, cabe frisar que o termo fraude, ao que se refere a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, não será empregado como um sentido amplo, com intenção de que tudo corrompe, mas sim quanto a uma ótica restritiva à participação da pessoa jurídica na perpetração da fraude. Com propriedade, há que se referir quanto o entendimento jurisprudencial que consubstancia como sedimento e ventila que a desconsideração da personalidade jurídica, que é medida extrema, somente pode ocorrer depois de esgotadas as vias creditícias ou quanto se logre êxito quanto a comprovação de fraude (RANGEL, 2012).

Rangel ainda aduz que:

A tendência da doutrina e da jurisprudência é no sentido de que deve ser aplicada a teoria da desconsideração da pessoa jurídica, apenas diante de prova incontestável de fraude, de prática de atos com finalidade premeditadamente ilícita, de abuso de direito, de desonestidade, de ato criminoso e outras hipóteses igualmente graves, como encerramento irregular das atividades da empresa e inexistência de bens passíveis de penhora. No mais, a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, princípio que a diferencia de seus integrantes como sujeito autônomo de direito e obrigações, indubitavelmente, pode dar ensejo à realização de fraudes. Por esta razão, a desconsideração da personalidade jurídica é instrumento para coibir o uso indevido da autonomia patrimonial, e, por se tratar de medida excepcional, não deve ser deferida sem o mínimo de prova convincente do uso fraudulento do princípio da autonomia da separação patrimonial (RANGEL, 2012).

Em sua acepção conceitual, pode-se assinalar, conforme entende Koury, que o abuso de direito “corresponde a um ‘mau uso’ do direito, ou seja, ao exercício normal de um direito, estando o seu titular, todavia, desviado do fim econômico social para o qual aquele direito foi criado” (2011, p. 70). A título de exemplificação, tem-se o abuso de direito, por exemplo, quando o sócio majoritário de um grupo de empresas não cumpre as obrigações oriundas das sociedades dependentes, em razão da presença de diversas pessoas jurídicas presentes na empresa. O abuso, no caso em testilha, é uma vontade de tirar proveito de uma situação fraudulenta criada, sendo que, por outro lado, viabiliza o alcance de vantagens indevidas.

Kruger ainda afirma que:

A fraude que motiva o levantamento do véu que encobre a pessoa jurídica não precisa ser constatada de fato, basta que haja a consciência de que determinado ato ou atitude pode produzir um dano a terceiro credor, dispensada a intenção de causar este prejuízo por parte do devedor. Já por abuso de direito pode-se entender que é o uso anormal e até inadequado de um instituto jurídico que possa vir a prejudicar a terceiros. Para exemplificar pode-se citar a seguinte situação: a lei autoriza o uso da pessoa jurídica, concedendo direitos e deveres e tendo certas finalidades (KRUGER, 2015, p. 17).

Em concordância com o entendimento de Kruger, faz-se mister a apresentação da seguinte reflexão:

Agora, se ocorrer o desvio no uso da pessoa jurídica, ou seja, se ela for utilizada para fins ilícitos, não autorizados pela legislação, estará ocorrendo um abuso de direito. Mas vale lembrar que, quando ocorre abuso de direito, o ato praticado pelo sócio de uma sociedade, por exemplo, não corresponde um ato ilícito, em princípio. O que ele comete é um desvio de finalidade social da pessoa jurídica, que leva a prejudicar a terceiros (KRUGER, 2015, p. 18).

O abuso de direito, denominada como uma teoria foi recebido pelo ordenamento jurídico pátrio pelo Código Civil de 2002, conforme o artigo 187, ao que assim dispõe “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”. Estes são os principais pressupostos, porquanto, a fraude e o abuso de direito, imprescindíveis para que a desconsideração ganhe escopo (BRASIL, 2002).

5 RESPONSABILIZAÇÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

5.1 A responsabilidade tributária

A responsabilidade presente no Direito Tributário tem *stricto sensu* e *lato sensu*. Quanto ao sentido amplo, a responsabilidade é a sujeição de uma pessoa ao direito do Estado quanto a exigência de cumprimento da obrigação tributária, podendo ser o contribuinte ou não. Neste tipo de responsabilidade da obrigação tributária, todos os sujeitos passivos da relação são vinculados. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional aduz conforme aos artigos 123, 128, 136 e 138 (SOUZA, 2012).

Já em sentido estrito, conforma a lei, a pessoa que não é contribuinte, conforme o artigo 121, II, do Código Tributário Nacional, mas que possui relação com o fato gerador, é sujeita ao direito do Estado quanto à exigência do tributo. Quando o sujeito passivo da obrigação tributária não tem relação pessoal e direta com o fato gerador, é chamado de responsável, mas se existir o vínculo com a obrigação em virtude de lei, é denominado como sujeito passivo indireto. Difere do contribuinte que possui vinculação pessoal e direta com o fato gerador (SOUZA, 2012).

A responsabilidade tributária pode ser imputada a uma pessoa, liberando o contribuinte da obrigação, ou pode ser apenas supletiva, sem liberar o mesmo, sendo ainda possível a responsabilidade total ou parcial atribuída ao responsável, conforme o artigo 128 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Conforme dispõe o artigo 3º do Código Tributário Nacional, 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 ainda mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Os sujeitos passivos presentes na relação tributária podem ser divididos em sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto. O sujeito passivo direto – ou contribuinte – é a pessoa física ou jurídica, que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Já o sujeito passivo indireto, também chamado de responsável tributário, é a pessoa que, não sendo contribuinte, tem sua obrigação decorrente de expressa disposição legal. De tal forma, sem possuir relação de natureza econômica, pessoal e direta

com o fato gerador, o responsável tem sua responsabilidade derivada, pois decorre da lei e não da referida relação, conforme o que se aduz com o artigo 121, parágrafo único, II do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Contudo, a responsabilidade pelo pagamento de tributo não pode ser atribuída a qualquer terceiro, a esmo, declarando de forma expressa a lei que o responsável deve possuir um vínculo indireto com situação que corresponda o fato gerador. Logo, explicita o artigo 128 do Código Tributário Nacional:

[...] a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (BRASIL, 1966).

A sujeição passiva de modalidade indireta poderá ser por substituição ou ainda por transferência de ônus. Na responsabilidade por substituição, a lei determina que o responsável assuma o lugar do contribuinte desde que a ocorrência do fato gerador, de modo que o responsável já é o sujeito passivo desde o nascimento da obrigação tributária, conforme o artigo 150, §7º da Constituição Federal de 1988. Já quanto à responsabilidade por transferência de ônus, a condição de sujeito passivo da obrigação tributária é transferida ao terceiro pela ocorrência de um fato posterior ao nascimento da obrigação. Pode ocorrer também por expressa previsão legal (OLIVEIRA, 2011, p. 92-93).

Ainda em consonância com o entendimento de Oliveira:

Essa transferência poderá excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la em caráter suplementar. Frise-se, de forma resumida, que na responsabilidade por substituição a sujeição ocorre antes da existência do fato gerador; e na responsabilidade por transferência, a sujeição passiva surge posteriormente à ocorrência do fato gerador, ambos expressamente previstos em lei. A responsabilidade por transferência pode se derivar de três situações: a responsabilidade por solidariedade, a responsabilidade dos sucessores e a responsabilidade de terceiros, esta constituindo o objeto de análise do presente artigo. Assim, analisar-se-á as duas primeiras espécies de responsabilidade por transferência, de maneira resumida, tendo em vista, como dito anteriormente, que o foco deste artigo é a responsabilidade de terceiro (OLIVEIRA, 2011, p. 92-93).

Segundo Oliveira, (2011. p. 307), o artigo 128 do Código Tributário Nacional, traz as modalidades de responsabilidade tributária chamadas de responsabilidade por transferência e responsabilidade por substituição. Nesta, conforme disposição

legal, a responsabilidade já é imposta com pessoa diferente, chamado substituto daquela pessoa ligada ao ato, fato ou negócio a ser tributado. Naquela, a responsabilidade por transferência, a obrigação tributária surge contra pessoa determinada, chamada contribuinte, contudo, em função de ocorrência de um fato gerador da obrigação.

De tal modo, a lei pode expressamente efetuar a atribuição quanto a responsabilidade pelo crédito tributário a um terceiro, vinculando ao fato gerador, ao pagamento do tributo em caráter solidário ou subsidiário, apesar do responsável não possuir ligação direta com o fato gerador, mas existe a relação entre o mesmo e o contribuinte, legalmente estabelecida, que permite à Lei a extensão da responsabilidade do pagamento do tributo (DIAS, 2012).

O Código Tributário Nacional prevê também duas modalidades de responsabilidade de terceiros, a responsabilidade solidária e a responsabilidade subsidiária, ao qual a figura do contribuinte, na primeira modalidade, não observa a ordem de preferência na cobrança dos créditos e ocorre no caso de impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, conforme:

Os casos de responsabilidade solidária estão enumerados pelo art. 134 do CTN, a responsabilidade passa a ser solidária nos atos em que intervierem ou pelas omissões que forem responsáveis, quais sejam: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados e curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Prevê ainda, o Parágrafo Único que o disposto neste artigo só se aplica em matéria de penalidades, às de caráter moratório (DIAS, 2012).

Consoante Difine (2019, p. 215), “a efetivação da obrigação do responsável tributário, pois, depende sempre da impossibilidade de sua exigência do contribuinte. A rigor, sua responsabilidade é sempre subsidiária e não solidária”, ao qual a solidariedade não comporta benefício de ordem, devendo a obrigação ser exigida, em primeiro lugar, do devedor principal, ademais, o responsável somente responde de forma solidária por tributos não pagos, em razão de atos em que interveio ou por omissões ao qual tenha responsabilidade.

Dias (2012) afirma que ainda que a responsabilidade advenha da lei, sendo necessária a existência de vínculo que possibilite ao terceiro tornar efetivo o recolhimento de tributo, de tal forma, que seja razoável a exigência de pais, tutores ou curadores, o pagamento dos tributos que venham incidir sobre aqueles que estão debaixo de sua responsabilidade, uma vez que no escopo de representantes legais, está também na administração de seus bens, o mesmo pensamento com aplicação aos casos constantes.

Já o que dispõe o parágrafo único do artigo 134 do Código Tributário Nacional, ao qual preceitua que os responsáveis, em sentido estrito, respondem somente pelas multas moratórias, sendo que essas multas se revelam pelo simples atraso no pagamento dos tributos, porquanto, deve o responsável ser responsabilizado pelo pagamento das obrigações que estiverem em mora, contudo, não poderá ser atribuída responsabilização quanto ao pagamento de multas decorrentes de infrações penais, com caráter de sanção, em razão do ferimento ao princípio penal da vedação da transferência da pena da pessoa do infrator (BRASIL, 1966).

5.2 Espécies de responsabilidade por transferência

Oliveira postula:

De acordo com o assunto já explanado, a escolha do responsável na responsabilidade por transferência ocorre posteriormente à existência do fato gerador. Ou seja, a obrigação tributária que até então era do contribuinte, por expressa previsão legal, desloca-se para uma terceira pessoa por conta de um evento posterior à ocorrência do fato gerador. Após um determinado acontecimento, como, por exemplo, a morte do contribuinte ou a aquisição de bens, o ônus tributacional é transferido para o responsável. O Código Tributário Nacional lista três possibilidades de responsabilidade por transferência: por solidariedade tributária passiva (arts. 124 e 125); dos sucessores (arts. 130 a 133) e de terceiros (art. 134 e 135) (OLIVEIRA, 2011, p. 94).

A solidariedade tributária na forma passiva ocorre quando cada um dos devedores solidários responde pela obrigação tributária *in solidum*, ou então ao todo. Pode se apresentar de forma natural ou legal. A primeira se dá entre pessoas que possuam o mesmo interesse comum no que se apresenta ao fato gerador, como por exemplo, o pagamento do IPTU quando vários irmãos são coproprietários de um imóvel. Já a solidariedade legal consubstancia por determinação da lei, a qual

designa expressamente quem responderá de forma solidária pela obrigação tributária. A título de exemplificação, a remessa de mercadoria vinda de outro estado para venda sem destinatário certo, o remetente e o transportador são solidariamente responsáveis (OLIVEIRA, 2011, p. 95).

Oliveira aduz sobre a questão concernente a solidariedade tributária, determinando que:

Na solidariedade tributária passiva o Fisco não é obrigado a seguir uma ordem de preferência. Portanto, nenhum dos devedores solidários poderá invocar o 'benefício de ordem', para que, eventualmente, os bens do outro coobrigado sejam executados primeiro. Na responsabilidade dos sucessores (arts. 130 a 133 do CTN) a obrigação se transfere para outrem em virtude da extinção do devedor original. Pode ser por causa mortis do primeiro devedor (nesse caso a transmissão é feita para os herdeiros) ou por ato inter vivos em quatro situações: transmissão de imóveis, transmissão de bens móveis, transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou profissional e transmissão decorrente de fusão, incorporação, transformação ou cisão. Como última espécie da responsabilidade tributária por transferência tem-se a responsabilidade de terceiros (OLIVEIRA, 2011, p. 95).

Consoante entendimento de Eduardo Sabagg:

(...) em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (contribuinte). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto ('responsável tributário') (SABBAG, 2017, p. 655).

O responsável pode assumir a condição perante o fisco por substituição ou transferência. Conceitua-se responsabilidade por substituição a que a lei tributária atribua o dever jurídico de pagar o tributo a pessoa diversa daquela que dá origem ao fato gerador, mas que apresenta relação jurídica, assumindo o lugar do contribuinte (LUCK, 2010).

Luck aduz que:

Por sua vez, a responsabilidade por transferência ocorre quando a lei estipula que a obrigação constitui-se inicialmente em relação ao contribuinte, comunicando-se depois, porém, para o responsável. Exemplo ocorre na cobrança do IPTU, quando o contribuinte transfere o bem de que é proprietário com dívidas do referido tributo em relação a anos anteriores. Nesta hipótese, o adquirente tornar-se-á responsável tributário por tais débitos. No que concerne à responsabilidade por substituição, esta pode ocorrer de duas formas: 'pra frente' ou 'pra trás' (LUCK, 2010).

Já a responsabilidade por antecipação, ou “para frente” constitui na hipótese que a lei impõe quanto à responsabilidade de pagar antes mesmo de o fato gerador ocorrer, daí a denominação atribuída. A Lei, portanto, determina a sujeição passiva, o dever de pagar com relação a um fato gerador ainda não ocorrido, mas que, pode ocorrer em momento breve, conforme o que se aduz como fato gerador presumido. A título de exemplificação, a utilização nas cadeias de produção-circulação em que consta grande capilaridade na ponta final. Torna eficiente o controle da produção e distribuição de bebida feita nos fabricantes e engarrafadores de que os bares a bebida é vendida no varejo (LUCK, 2010).

Por sua vez, na substituição tributária antecedente ou “para trás” ocorre, consoante Eduardo Sabbag:

(...) a postergação ou o adiamento do recolhimento do tributo com relação ao momento pretérito em que ocorre o fato gerador. Como a obrigação instituída pela lei 9.826/99 que instituiu como substitutivos tributários do IPI as montadoras de automóveis, relativamente aos alienantes (substituídos) de partes, peças e componentes de veículos. Há um adiamento do pagamento do imposto, uma vez que na saída dos produtos dos estabelecimentos fabricantes de autopeças não ocorrerá recolhimento do IPI, o qual só será recolhido na saída futura, das montadoras. Estas recolherão o valor relativo a sua operação e à operação anterior (pois não há crédito relativo à operação anterior) (SABBAG, 2017, p. 660).

Pode-se citar outra classificação no tocante ao tema de responsabilidade tributária quanto à intensidade da vinculação do responsável à respectiva dívida ativa. De tal forma, tem-se a responsabilidade solidária em contrário a responsabilidade supletiva, ou subsidiária, conforme é cediço.

Natural é aquela em que os sujeitos passivos assumem simultaneamente, interesse comum na situação que dá origem ao fato gerador da obrigação principal, respondendo, cada um deles, pela totalidade da dívida. Ex.: vários irmãos, proprietários de um imóvel, são devedores solidários do IPTU. Legal é aquela em que os sujeitos passivos assumem simultaneamente, por imposição de lei, determinada obrigação tributária. Ex.: os sócios, pelo pagamento de tributos de uma sociedade de pessoas, no caso de encerramento de atividades (LUCK, 2010).

Luck afirma o seguinte posicionamento quanto a responsabilidade subsidiária ou supletiva, sendo:

Por sua vez, a responsabilidade é subsidiária ou supletiva quando a exigência deve ser feita prioritariamente sobre o contribuinte, sendo

possível exigir-se do responsável apenas na hipótese de a execução sobre o primeiro restar frustrada pela insuficiência de patrimônio. Estabelece-se, pois, uma ordem de exigência: primeiro, cobra-se do contribuinte, somente depois cobra-se do responsável. É o caso do CTN, art. 133, II, que estipula que na hipótese de alienação de fundo de comércio ou estabelecimento comercial ou industrial ou profissional, em que o alienante não cessa suas atividades empresariais ou, cessando, voltar a exercê-las dentro de um período de 6 meses a contar da alienação. Nesse caso, responde o alienante, eis que, presumidamente, a cobrança sobre ele será factível, já que continua a operar, reservando-se à Fazenda o direito de pleitear a execução contra o adquirente (responsável) caso se torne impossível a cobrança sobre o alienante (contribuinte) (LUCK, 2010).

Quanto a responsabilidade dos sucessores, conforme o que aduz o artigo 129 e 133 do Código Tributário Nacional, é verificado quando existe a transferência, por ato negocial ou ainda por força de lei, de direitos e obrigações, do campo tributário, a terceiros que originalmente não se faziam como sujeitos a determinada relação jurídica com o fisco, mas que possuíam vínculo com o antecessor. A sucessão tributária, pode ser a *causa mortis*, comercial, falimentar ou ainda imobiliária. Assim, se alguém vende terreno e estava inadimplente quanto o pagamento do IPTU referente ao imóvel, o adquirente possui a obrigação quanto o respectivo pagamento, com exceção, se a escritura da compra e venda constar certidão, do sujeito ativo do tributo, de que o mesmo havia sido pago (SABBAG, 2017, p. 650).

No Direito Tributário, a sucessão ocorre da mesma forma. Luciano Amaro (2017, p. 340), assim informa: “A sucessão dá-se no plano da obrigação tributária, por modificação subjetiva passiva. Assim, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão”. Conforme Kiyoshi Harada (2018, p. 498), “a sucessão na obrigação tributária ocorre quando uma pessoa é obrigada a satisfazer a prestação descumprida, após a ocorrência do fato gerador que obrigou a outro sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário)”.

Consoante José Jayme de Macêdo Oliveira (2013, p. 390), a sucessão apresenta caracterização “pela necessária relação de decorrência entre titularidades jurídicas próprias do antecessor e do sucessor”. Logo, quando a titularidade jurídica é repassada do antecessor para o sucessor, cabe a este o cumprimento das obrigações tributárias mesmo quando o fato gerador tenha ocorrido antes do evento que se apresentou a sucessão.

A regra geral tem previsão no artigo 129 do Código Tributário Nacional, ao qual reforça que o princípio geral contido no artigo 105, ainda estabelecendo que as normas do Código Tributário sobre a sucessão aplicam-se às obrigações surgidas até a data do evento que a constitui, independentemente de ter existido ou não o lançamento tributário (BRASIL, 1966).

5.3 Responsabilidade de terceiros: sócios e diretores de empresa

Com previsão nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade de terceiros diz respeito ao dever de cuidado, em virtude de lei ou contrato, que determinadas pessoas devem possuir com relação ao patrimônio de outras. Apresenta-se como o caso de pessoas naturais incapazes ou entes que não possuem personalidade jurídica, como o espólio e a massa falida. O Código Tributário Nacional aduz no artigo 134 sobre a situação da responsabilidade por transferência, em função do dever de sujeição se apresentar de forma posterior ao fato gerador. No caso em referência, a responsabilidade é (BRASIL, 1966).

Quanto ao disposto, Oliveira opina:

Dispõe o artigo 134 do Código Tributário Nacional que responderão, no caso de impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas (OLIVEIRA, 2011, p. 95).

Apesar de o artigo supracitado estabelecer a responsabilidade solidária, alguns autores como Eduardo de Moraes Sabbag (2017, p. 625), é entendido que a responsabilidade contida no artigo não é solidária plena, mas sim subsidiária, ao qual a lei estabelece uma ordem de preferência a ser seguida. Em primeiro momento a cobrança é efetuada para o contribuinte, caso o mesmo não possa arcar, exige-se o gravame do responsável. Contudo, outros autores aduzem que, por se tratar de responsabilidade solidária das pessoas enumeradas no artigo 134, I ao VII,

a cobrança independe da verificação da impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

Harada afirma:

O certo é que a própria norma condiciona a responsabilidade solidária de terceiros aí referidos a dois requisitos impostergáveis: a impossibilidade de o contribuinte satisfazer a obrigação principal e o fato de o responsável solidário ter uma vinculação indireta, através de ato comissivo ou omissivo, com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Quis o legislador, na verdade, referir-se à responsabilidade subsidiária, porque a solidária não comporta benefício de ordem (HARADA, 2010, p. 490).

Porquanto, além do contribuinte não poder arcar quanto a obrigação tributária, o terceiro deve ter participação no ato que configure o fato gerador do tributo ou ainda ter se omitido de forma indevida. “É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui à responsabilidade.” (MACHADO, 2017, p. 58).

Conforme dispõe o parágrafo único do artigo 134, neste caso a responsabilidade de terceiros só se aplica aos tributos e às penalidades de caráter moratório. “Repare que somente a obrigação principal poderá ser exigida dos terceiros, excluindo-se, assim, o cumprimento dos deveres acessórios e a aplicação das penalidades, excetuadas as de caráter moratório.” (SABBAG, 2017, 628). Porquanto, pode-se depreender, portanto, que somente são transferíveis as multas que punem o inadimplemento da obrigação tributária principal.

Já o artigo 135 designa exemplo de responsabilidade por substituição, pois o dever tributário é concomitante ao fato gerador. Prescreve-se o artigo, *in verbis*:

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 (BRASIL, 1966).

O referido artigo tem escopo quanto a responsabilidade pessoal e exclusiva dos mandatários, prepostos, empregados, diretores ou gerentes, além daqueles constantes dos incisos do artigo anterior, quanto às obrigações resultantes de atos praticados com abuso de poder ou infração de lei. Em síntese, o artigo 135 retira a solidariedade e a subsidiariedade do artigo 134. Neste artigo, a responsabilidade

tem transferência inteiramente para terceiros, com liberação aos dependentes e representados (OLIVEIRA, 2011, p. 96).

Cabível a observância que a responsabilidade prevista no artigo 135 pressupõe dolo, ou seja, existirá apenas a responsabilidade se o diretor, gerente ou representante tiver a intenção de praticar conduta contrária a lei, ao contrato ou estatuto social. Conforme o pensamento de Maria Rita Ferragut:

(...) o elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o animus de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento (FERRAGUT, 2013, p. 139).

O entendimento supracitado coaduna com a legislação comercial. Conforme aduz Maria Helena Diniz (2014, p. 229), "pessoa jurídica é a unidade de pessoas naturais ou de patrimônios, que visa a consecução de certos fins, reconhecida pela ordem jurídica como sujeito de direitos e obrigações". Pode-se concluir que a pessoa jurídica é ente detentor de direitos e obrigações que não se confundem com as pessoas naturais ou mesmo jurídicas que compõem seu quadro societário. Por conseguinte, seus direitos e obrigações tem restrição exclusiva quanto os limites patrimoniais da pessoa jurídica.

Souza Junior, em reflexão, percebe que:

O Direito tributário brasileiro relaciona os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN. A solidariedade do sócio pela dívida da sociedade só se manifesta, todavia, quando comprovado que, no exercício de sua administração, praticou os atos elencados na forma do caput, do referido diploma legal (SOUZA JUNIOR, 2012).

A Fazenda Pública, em casos que deseje o redirecionamento da cobrança do crédito público aos sócios da pessoa jurídica deveria, a partir do novo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a comprovação de que os sócios agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou ao estatuto social, passando para a responsabilidade subjetiva (SILVA, 2011).

Nesse ínterim, Manoel de Queiroz Pereira Calças afirma que a responsabilidade do administrador é direta e pessoal em face da conduta culposa ou dolosa (CALÇAS, 2013, p. 99). Por sua vez, Marlon Tomazette ressalta que "não foi

a pessoa jurídica que teve sua finalidade desvirtuada, foram as pessoas físicas que agiram de forma ilícita, e por isso tem responsabilidade pessoal" (2014, p. 83).

Sacha Calmon Navarro Coêlho entende também neste sentido, mas ressalta que essa posição pode ser temerária, ao que concerne:

O que não se pode admitir é que grandes empresas, até mesmo multinacionais, por pura matroca obriguem seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficarem responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito da empresas, com excesso de poder ou infração da lei ou contrato. A exclusão das empresas daria lugar a enormes injustiças e à indução de "planejamentos tributários" marotos. Além disso, tornaria as funções gerenciais um tipo de atividade de alto risco. Fraude, conluio, sonegação para elidir o cumprimento de obrigação igualmente aproposita a responsabilidade prevista no art. 135, mas somente na hipótese de a pessoa jurídica provar a sua inocência (COÊLHO, 2016, p. 759).

Ricardo Lobo Torres entende diversamente do mencionado acima, para ele essa responsabilidade é solidária. Seguindo este entendimento, para Hugo de Brito Machado a responsabilidade é solidária, em razão de que o responsável se coloca junto ao contribuinte desde a ocorrência do fato gerador.

Torres ainda expõe que:

As pessoas referidas nos incisos deste artigo não têm responsabilidade pessoal quando praticam atos com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social, nem tampouco são responsáveis por substituição, mas são, na verdade, solidariamente responsáveis, sofrendo uma atribuição de responsabilidade, em razão de condutas ilícitas daqueles aos quais é feita essa atribuição (TORRES, 2013, p. 265).

Salienta ainda Ricardo Alexandre que a responsabilidade tributária atinge o diretor que pratica atos de gestão fora do escopo das atribuições estatutárias, ao qual se responde pelo excesso e pelo respectivo tributo, conforme o inciso III, do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Ainda afirma que, se o direito pratica um ato ilícito de forma, com o dolo específico de prejudicar a empresa dirigente, será responsável pela respectiva penalidade pecuniária, conforme o que afirma o artigo 137, III, "c" do Código Tributário Nacional (ALEXANDRE, 2017, p. 361). Porquanto, resta evidente que a lei busca aplicar e infringir a desconsideração da personalidade jurídica a quem se valer da prerrogativa concedida com a personalidade jurídica e o princípio da autonomia de patrimônio, com formas desonestas e desonrosas com atos fraudulentos e de abuso ao direito concedido.

6 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL

6.1 Redirecionamento da execução fiscal para os sócios: mecanismos

A partir do momento da concessão da personalidade quanto a pessoa jurídica, o Estado entende que, dado o crescimento do mercado industrial, a atividade econômica importava grande risco que poderia ser assumido diante de condições especiais, que é responsabilidade limitada da pessoa jurídica. Oksandro Gonçalves bem esclarece a questão:

Há inegável vantagem em se limitar a responsabilidade a um conjunto de bens expressamente destinado à consecução de um determinado fim, porque o Estado viu a necessidade de fomentar atividades que beneficiem a sociedade humana criando privilégio consistente na possibilidade de admitir a existência da pessoa jurídica distinta de seus sócios (GONÇALVES, 2016, p. 42).

Vale ressaltar que a responsabilidade jurídica não importa sempre quanto a obrigatoriedade da limitação da reponsabilidade, pois existem pessoas jurídicas que não tem limitação. Todavia, uma das principais vantagens da pessoa jurídica é a limitação de sua responsabilidade, sendo a mais comum à sociedade limitada, ao qual se permite que uma parcela do patrimônio seja destinada a busca de um fim comum, mas que se limite por si mesmo, como patrimônio autônomo, independente daquele patrimônio de cada um dos seus componentes que são seus bens pessoais (LUDVIG, 2010, p. 5).

Ludvid (2010, p. 6) ainda afirma que, por mais que seja concedida a segurança jurídica por meio da separação da pessoa jurídica das pessoas dos sócios e administradores, tem se verificado, com considerável frequência, a utilização da pessoa jurídica para fins diversos dos que forma visualizados pelo sistema jurídico no momento da criação do instituto. Os indivíduos vêm usufruindo da autonomia patrimonial atribuída a esse ente coletivo para a prática de fraudes e abusos de direito, em detrimento do prejuízo ocasionado a terceiros, por vezes, ou durante o seu funcionamento ou até mesmo desde a criação da pessoa jurídica. Embora seja concebida a satisfação de legítimas necessidades humanas, a pessoa jurídica e o princípio da separação patrimonial ao qual tem inerência, foram aos

poucos desviados de sua finalidade, possibilitando a ocultação de pessoas e patrimoniais dotados de outros fins.

Em consonância com o pensamento de Ludvig:

Acontece que a determinação legal, de que os sócios não respondem pelas dívidas sociais, diz respeito a regular extinção da empresa e a regularidade das obrigações sociais. A irregularidade da atuação, o que se constata pelo desaparecimento da empresa sem a regular quitação de seus débitos ou a ocorrência de fraudes, ocorrendo à confusão de patrimônio entre os bens da sociedade e os sócios, impõe outro entendimento, qual seja a desconsideração da personalidade jurídica, que autoriza o alcance dos bens dos sócios para complementar o capital social que foi diluído pela má gestão dos negócios da empresa (LUDVIG, 2010, p. 10).

Assim observa Fábio Ulhoa Coelho a respeito da questão:

A doutrina criou, a partir de decisões jurisprudenciais nos EUA, Inglaterra e Alemanha, principalmente, a teoria da desconsideração da pessoa jurídica, pela qual se autoriza o Poder Judiciário a ignorar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, sempre que ela tiver sido utilizada como expediente para a realização de fraude. Ignorando a autonomia patrimonial, será possível responsabilizar-se, direta, pessoal e ilimitadamente, o sócio por obrigação que, originariamente cabia à sociedade (COELHO, 2019, p. 128).

Nesse íterim, Calixto Salomão Filho (2011, p. 105) apresenta posicionamento caracterizado de forma típica quanto a denominação social, a organização societária ou o patrimônio da sociedade não apresentando distinção de forma clara da pessoa física do sócio, ou então quando formalidades societárias necessárias para a separação em consonância não apresentem seguimento.

Todavia, existe no direito pátrio, duas teorias a respeito do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, com duas formulações completamente diferentes quanto às hipóteses para poderem ser utilizadas. De um lado, a teoria mais elaborada, objeto de estudo deste trabalho, que condiciona o afastamento da variável autonomia patrimonial das pessoas jurídicas à caracterização da manipulação fraudulenta ou abusiva do instituto, chamada de teoria maior (LUDVIG, 2010, p. 11).

Com o reforço do entendimento do tema, vale ressaltar a seguinte transcrição, como preconiza Fábio Ulhoa Coelho (2019, p. 139) afirmando que “A teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica não é uma teoria contrária à personalização das sociedades empresárias e à sua autonomia em

relação aos sócios”. Logo, apresenta o objetivo de preservação do instituto, com a coibição de práticas fraudulentas e abusivas as quais se utilizam.

Contudo, existe ainda a teoria menor, que busca a desconsideração em toda e qualquer hipótese em que o credor apresentar insatisfação com o seu crédito perante alguma sociedade, possibilitando assim, a desconsideração da personalidade jurídica sempre que existir a insolvência ou a inexistência de bens sociais. Fábio Ulhoa Coelho bem sintetiza as duas teorias de modo que:

Há duas formulações para a teoria da desconsideração: a maior, pela qual o juiz é autorizado a ignorar a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, como forma de coibir fraudes e abusos praticados através dela, e a menor, em que o simples prejuízo do credor já possibilita afastar a autonomia patrimonial (COELHO, 2019, p. 145).

De tal forma, como mencionado anteriormente, a separação do patrimônio dos bens de uma empresa pode ocasionar a permissão de várias fraudes e abusos. Isso ocorre porque as sociedades, quando tencionam a sua utilização de forma contrária ao que prescreve a lei, contraem em sua nomeação diversas obrigações, como empréstimos, financiamento, entre outros, que quando já não dispõem de bens disponíveis para a liquidação de suas obrigações para com os credores, quando já apresentaram desvio de boa parte do patrimônio da pessoa jurídica para o patrimônio pessoal dos sócios, não sobrando mais assim bens disponíveis para saldar os credores, demonstra-se assim que os sócios ficam com os bens e lucro da pessoa jurídica, sendo que aos credores fica o prejuízo, restando assim o decreto de falência da empresa (LUDVIG, 2010, p. 12).

Dessa forma, para evitar tal situação, de que seja usada a pessoa jurídica para manipulações ou outros atos enganosos, o instituto é utilizado para coibir tais fraudes, como nos ensina Maria Helena Diniz:

A doutrina da desconsideração da personalidade jurídica visa impedir a fraude contra credores, levantando o véu corporativo, desconsiderando a personalidade jurídica num dado caso concreto, ou seja, declarando a ineficácia especial da personalidade jurídica para determinados efeitos, portanto, para outros fins permanecerá incólume. Com isso alcançar-se-ão pessoas e bens que dentro dela se escondem para fins ilícitos ou abusivos, pois a personalidade jurídica não pode ser um tabu que entrave a ação do órgão judicante (DINIZ, 2014, p. 279-280).

Os pressupostos para a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica consistem no desvio da finalidade da pessoa jurídica sempre que ocorrer confusão patrimonial entre os bens dos sócios com os bens da sociedade. Em primeiro caso, existe a desvirtuação do objetivo social por meio da perseguição de fins não previstos no contrato social, ou ainda, proibidos por lei. No segundo caso, a atuação do sócio ou administrador apresenta confusão quanto o funcionamento da própria sociedade, utilizando-a como uma espécie de escudo, ocasionado na impossibilidade de identificação quanto a separação patrimonial entre ambos (LUDVIG, 2010, p. 13).

Fábio Ulhoa Coelho (2019, p. 31-57), sintetiza seu pensamento afirmando: “Haverá propósito fraudulento sempre que, encoberto pela ‘máscara’ da pessoa jurídica, o sócio vise a prejudicar interesse de terceiros, em nome de anseios próprios”. Porquanto, é a utilização da personalidade jurídica feita ao contrário de sua função social, para o benefício pessoal dos sócios, uma vez que ocultos pela aparente licitude de conduta da sociedade empresária, praticam fraudes e abusos de direitos, aniquilando a necessária autonomia patrimonial como prerrogativa das pessoas jurídicas.

Nesse sentido, lembra Fredie Didier Jr.:

É preciso admitir que, nesses casos, assim como o direito reconhece a autonomia da pessoa jurídica e conseqüente limitação da responsabilidade que ela invoca, a própria ordem jurídica deve encarregar-se de cercear os possíveis abusos, restringindo, de um lado, a autonomia e, do outro, a limitação. É nesse cenário, portanto, que desponta a teoria de desconsideração da personalidade jurídica, visando corrigir essa eventual falha do direito positivo. Trata-se, pois de uma sanção à prática de um ato ilícito (DIDIER JUNIOR et al., 2014, p. 297-298).

Sendo o mesmo entendimento, tem-se o posicionamento primordial de Rubens Requião:

Se a personalidade jurídica constitui uma criação de lei, como concessão do Estado à realização de um fim, nada mais procedente de que se reconhecer no Estado, através de sua justiça, a faculdade de verificar se o direito concedido está sendo adequadamente usado. A personalidade jurídica passa a ser considerada doutrinariamente um direito relativo, permitindo ao juiz penetrar o véu da personalidade para coibir os abusos ou condenar a fraude através do seu uso (REQUIÃO, 2012, p. 19).

Consiste em divergência quanto ao dispositivo legal do artigo 135, III do Código Tributário Nacional recaindo quanto aos pressupostos de aplicação, a abrangência e a natureza da responsabilidade instituída pelo dispositivo legal, sendo a consideração da responsabilidade em modalidade solidária, subsidiária ou por substituição ao devedor principal, o que ocasiona na interferência direta no processo de cobrança do crédito, ou seja, na execução fiscal (ROCHA, 2015).

Rocha entende a seguinte configuração para a consideração da responsabilidade tributária, ao que segue:

Para a configuração da responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN são necessárias a presença de dois pressupostos básicos: (I) o ato que irá dar origem à obrigação tributária deve ser praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; e (II) este ato deve ser realizado por alguma das pessoas elencadas nos incisos do artigo 135 do CTN, a qual passará a ser responsável pelo adimplemento do crédito (ROCHA, 2015).

Francisco Prehn Zavascki (2011) que para que seja considerado regular o ato que ocasiona na obrigação tributária deve, além de ser aferida por lei, também existir a conferência por contrato social ou estatutos. Imperioso a ciência, porquanto, se o ato foi praticado por quem de direito o deve praticar e, ainda, dentro dos limites jurídicos permitidos pelos instrumentos legais aos quais o agente está vinculado. No caso de resposta negativa, tem-se a incidência da responsabilidade prevista pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Rocha apresenta a seguinte reflexão:

Destaca-se que, sendo certo que no nosso sistema legal vigente temos que a norma tributária deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte (art. 112 do CTN), bem como vigem os princípios da liberdade e da legalidade, o rol de pessoas do art. 135 do CTN é taxativo, e deve ser interpretado de forma restritiva, sob pena de criarmos responsabilidade tributária sem que haja lei que preveja. Porém, diga-se ainda que a prática de ato com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, por quaisquer das pessoas descritas no artigo 135 do CTN não é pressuposto único para que sobre essa pessoa recaia a totalidade da responsabilidade do pagamento dos débitos tributários, isso porque a referida norma não busca criar hipótese de responsabilidade universal. Ou seja, o artigo 135 do CTN busca conferir ao terceiro somente a responsabilidade sobre o débito tributário que teve como origem o próprio ilícito praticado (ROCHA, 2015).

Nesse íterim apresenta disposição o artigo 113, §1º do Código Tributário Nacional que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por

objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”. Adiante o mesmo dispositivo legal preconiza que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”, conforme o artigo 139 do referido Código (BRASIL, 1966).

Logo, se a obrigação tributária surge com o fato gerador e se o crédito tributário decorre da obrigação tributária, para fins do artigo 135 do Código Tributário Nacional, o ato ilícito deve necessariamente constituir ou estar ligado de forma direta ao fato gerador da obrigação tributária, estando esse ato, por consequência, anterior ou concomitante ao fato gerador da obrigação imputável ao responsável pela mesma (ROCHA, 2015).

Camargo (2016) traz que a primeira hipótese em que o legislador autoriza que a personalidade jurídica seja abandonada para a responsabilização pessoal e exclusiva dos sócios é o excesso de poderes, ou como o entendimento doutrinário apresenta, excesso de mandato. A principal função do administrador é cuidar dos interesses e cumprimento dos objetivos da sociedade. De tal forma, a conduta deve estar sempre balizada de probidade e diligência, com primazia pelo fiel cumprimento dos fins sociais, ao qual estabelece o estatuto ou contrato social.

A doutrina apresenta como exemplo, para melhor elucidação do instituto, a hipótese em que o sócio-gerente adquire bem imóvel, sabendo que, pelo o disposto no contrato social, não possuía permissão para realizar tal ato sem a anuência de todos os sócios. Nesse caso, a dívida de ITBI terá incidência pessoal sobre o sócio (SABBAG, 2017, p. 698).

É possível notar que a regra no sistema jurídico brasileiro é a separação patrimonial entre a pessoa do sócio e a pessoa jurídica. Isso porque, a segurança jurídica é um dos fatores de fomento, incentivo a aplicação de bens e valores em sociedades empresariais. Na seara tributária não poderia apresentar situação diferente. Logo, é imprescindível a demonstração cabal quanto a violação de contrato ou lei para a atribuição ao sócio-gerente quanto a responsabilização pessoal das dívidas dessa natureza, conforme o que aduz o artigo 135 do Código Tributário Nacional (CAMARGO, 2016).

A propósito, tem-se o pensamento de Lamy Filho e Pedreira ao qual:

Admitir que o agente econômico pudesse participar da atividade comercial com o risco limitado à parcela de seu patrimônio que ele próprio fixara constituiu, sem dúvida, a grande alavanca que deflagrou o processo de

'socialização' do capital (como chamou Galgano) e instrumentalizou o capitalismo para a realização das grandes obras antes só possíveis de serem realizadas pelo Poder Público. [...] Essa limitação da responsabilidade dos sócios – saliente-se – não atendia, apenas, ao interesse dos participantes, mas era também uma condição de funcionamento normal da sociedade, por isso que a liberava das ações porventura movidas contra seus sócios, e que poderiam alcançá-las, como ocorreria numa sociedade de responsabilidade ilimitada dos sócios – tudo como salientam L.C.B. Gower e Cottino. [...] Por todo o exposto, parece-nos de inegável procedência a ponderação de muitos estudiosos do assunto, de que sem a limitação de responsabilidade teria sido impossível a organização das grandes empresas que hoje dominam o mundo econômico. Tais opiniões justificam a conclusão da conceituada revista *'The Economist'*, na edição em que se relacionou as grandes inovações que marcaram o milênio de que a limitação de responsabilidade constituiu *'the key to industrial capitalism'* e que se o mundo moderno foi construído em dois séculos de industrialização, grande parte dela se deve ao vulto do capital investido – o que só foi possível pela limitação da responsabilidade (LAMY FILHO; PEDREIRA, 2019, p. 155).

Faz-se mister a apresentação de dispositivos legais que tem a lide quanto a responsabilização dos sócios com a questão tributária. Na Consolidação das Leis do Trabalho, com disposição no artigo 2º, § 2º, existe a responsabilidade solidária das sociedades que fazem parte de um conglomerado ou grupo econômico quanto aos débitos trabalhistas, sem a necessidade de prova de fraude ou de abuso de direito. Já quanto a Lei das Sociedades Anônimas, tem-se o estabelecimento da responsabilidade civil do administrador que, ao agir com dolo, culpa ou violação da lei ou do estatuto, causa prejuízos para a gestão da empresa, conforme o pressuposto no artigo 158 da Lei nº 6.404/76. O artigo 242 da referida Lei apresenta previsão quanto a responsabilidade subsidiária do controlador da sociedade de economia mista pelas suas obrigações (RODRIGUES, 1994, p. 15).

Já a Lei do Sistema Financeiro veda determinadas operações aos seus administradores e pessoas jurídicas cujo capital os mesmos participem, segundo o artigo 34, da Lei nº 4.595/64. A Lei nº 7.492/86, conforme o artigo 17, também apresenta disposição semelhante ao caso anterior. Já a Lei de Repressão ao Abuso de Poder Econômico, a Lei nº 4.137/62, no artigo 6º, responsabiliza em âmbito civil e criminal, os diretores e gerentes de pessoas jurídicas pelos abusos caracterizadas conforme a lei *in casu* (GOMES, 2010).

Quanto ao Código Tributário Nacional, o abuso do representante legal induz quanto a responsabilidade pessoal – artigo 135 do CTN - e a responsabilidade subsidiária – artigo 133, II e 134 do CTN – quanto as obrigações tributárias da empresa (RODRIGUES, 1994, p. 15). Já o artigo 6º da Lei da Sonegação Fiscal –

Lei nº 4.729/65 – trata quanto a responsabilização no âmbito penal de forma que “todos os que, direta ou indiretamente ligados à mesma, de modo permanente ou eventual, tenham praticado ou concorrido para a prática da sonegação fiscal” (BRASIL, 1965).

No Código de Defesa do Consumidor, conforme as hipóteses previstas no artigo 28, a única que pode ser considerada como expressão de desconsideração da personalidade é o abuso de direito. As outras figuras jurídicas previstas, tal como: excesso de poder, infração da lei, violação dos estatutos, falência por má administração, entre outros, são de responsabilidade direta dos sócios ou administradores não representando assim a existência da sociedade qualquer obstáculo quanto à reparação por danos causados (KRIGER FILHO, 1995, p. 85).

Não se pode olvidar confusão quanto as hipóteses legais de responsabilidade dos sócios ou administradores, com previsão no ordenamento jurídico pátrio, com a desconsideração da personalidade jurídica. Nas situações supracitadas, não se cogita a desconsideração da personalidade jurídica, pois a lei dispõe as consequências jurídicas, sem a necessidade de intervenção do instituto da desconsideração (GOMES, 2010).

Para melhor entendimento quanto a questão concernente a questão prática da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, é de suma importância a apresentação do entendimento jurisprudencial com aplicação e intervenção da prestação jurisdicional do Estado quanto a aplicação da teoria em referência.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De tal modo, o escopo do trabalho permitiu a reflexão quanto ao que se tem como entendimento jurisprudencial e doutrinário da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, em caráter isolado quanto o que se é considerado como personalidade jurídica no ordenamento jurídico brasileiro, bem como a definição da execução fiscal, de forma sintetizada também o procedimento judicial quanto a referida execução em âmbito tributário, para que assim fossem feitas ponderações acerca das considerações acerca da teoria da desconsideração da personalidade jurídica e seus requisitos em análise também ao que preceitua a responsabilidade tributária aludida no artigo 135, III do Código Tributário Nacional, para que assim fosse aferida a possibilidade de utilização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica quanto ao que pressupõe a execução fiscal.

O indivíduo em sociedade é dotado da personalidade natural, contudo, a personalidade jurídica é concedida a todo ser humano, mas tem diferenciação quanto a pessoa jurídica em sua forma de uma associação de pessoas que tem objetivo comum estabelecido e visam o exercício de atividade empresarial. A pessoa jurídica, com dotação a personalidade jurídica possui a prerrogativa de exercer seus direitos e contração de deveres. O Estado, em sua figura de guardião do interesse público e direitos e garantias fundamentais concernentes aos indivíduos em sociedade, possui a função quanto a fiscalização de atos para que seja preservada a harmonia social coletiva. Com isso, tem-se também em referência ao incentivo concedido as pessoas físicas para o exercício de atividades empresariais quanto a concessão da segurança jurídica referente a separação do patrimônio da pessoa física sócio para a pessoa jurídica sociedade empresária.

A referida personalidade jurídica e sua prerrogativa de segurança, denominada como a separação de patrimônio, consubstancia para quem não possui boas intenções a possibilidade de execução de atos fraudulentos e abusivos quanto ao que preconiza o Direito. Nisso, visando a coibição e combate quanto aos sócios, diretores e administradores, a legislação criou mecanismos nas mais diversas áreas de atuação do Direito, tal como a responsabilização solidária de empresas pertencentes a um grupo econômico no âmbito trabalhista possuírem a responsabilidade quanto ao pagamento de verbas trabalhistas a empregados em

situações específicas, sendo presente também em diversos outros mecanismos como a Lei das Sociedades Anônimas, a Lei de Execução Fiscal, ao que preconiza o Direito do Consumidor e as relações de consumo.

Um dos mecanismos utilizados para a coibição de atos dotados de fraudes e abuso ao direito cometidos por sócios e administradores de sociedade empresária, ao que se verifica a utilização da prerrogativa concedida pela separação de patrimônio pessoal dos sócios para o patrimônio da sociedade, tem a denominação de teoria da desconsideração da personalidade jurídica. A referida teoria consiste na responsabilização de patrimônio pessoal dos sócios, porquanto na responsabilização pessoal dos sócios quanto a obrigação tributária, ao que se atende objetivo específico, podendo-se aferir assim que, seria desconsiderada a prerrogativa de separação do patrimônio das partes em questão em função de atos ilícitos por parte dos dirigentes da sociedade empresária.

O objetivo central do trabalho consistiu na busca pelo entendimento hipotético quanto a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica ofertaria impacto na execução fiscal. É cediço que a execução fiscal busca a satisfação de crédito, podendo ser tributária ou não, devido, sendo manifesto em título executivo com a denominação de Certidão de Dívida Ativa. Nesse ínterim, restou demonstrado que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica pode ser usufruída em âmbito da execução fiscal se restar constatada a conduta dos sócios e administradores da sociedade empresária com ato fraudulento ou abuso do direito, passando assim a ser percebido pelo Estado a satisfação do pagamento de crédito, de origem tributária, *in casu*, com a utilização de patrimônio pertencente ao sócio, não a pessoa jurídica, conforme o que se preconiza a teoria concernente.

É necessário que se busque um entendimento da doutrina para contribuição de conhecimento científico no meio acadêmico para que assim, seja fornecida base para os requisitos de aplicação, bem como efeitos e áreas de aplicação da teoria de desconsideração da personalidade jurídica, em função de sua representatividade como instituto jurídico de benefício para o Estado, para os credores de sociedade devedora e também para a garantia da segurança jurídica de exercício de atividade empresarial de forma honesta e eficaz ao que se coaduna com as normas legais.

REFERÊNCIAS

- ALENCAR, Viviane de Souza. **Desconsideração da Personalidade Jurídica**. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul, Dourado, 2017.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 11. ed., Salvador: Editora Juspodivm, 2017.
- ALMEIDA, Amador Paes de. **Execução dos Bens dos Sócios: Obrigações Mercantis, Tributárias e Trabalhistas da Desconsideração da Personalidade Jurídica**. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2017.
- AMARAL, Francisco. **Direito civil. Introdução**. 5. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2013.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed., São Paulo: Saraiva: 2017.
- BASTOS, Thamiris. Os meios de defesa do executado na execução fiscal. **JusBrasil**, 2016.
- BEVILÁQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil**. Ed. histórica. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1977.
- BOTTAN, Antonio Carlos. A desconsideração da personalidade jurídica – Disregard Doctrine. **Rio de Janeiro: Cidadania e Justiça**, n. 10, ano 5, p. 126-31, 1º sem. 2011.
- BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. **Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências**. Brasília, DF, set. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078.htm>. Acesso em: 05 nov. 2021.
- BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências**. Brasília, DF, set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 02 nov. 2021.
- BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília, DF, mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 05 nov. 2021.
- BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Lei de Execução Fiscal**, Brasília, DF, set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 25 out. 2021.
- BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Brasília, DF, jan. 2002. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 19 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. **Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências**. Brasília, DF, jul. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 17 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**, Brasília, DF, out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 27 out. 2021.

CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **Sociedade limitada no novo Código Civil**. São Paulo: Atlas, 2013.

CAMARGO, Caroline Costa de. Os limites legais do redirecionamento da execução fiscal sobre o sócio-gerente. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIX, n. 145, fev 2016.

CARBONNIER, Jean. **Droit Civil 1: les personnes**. 30. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 2016.

CARVALHO, Nathalia Vernet de Borba. **A desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento da execução contra os sócios**. Artigo (Graduação em Direito) – PUCRS, Rio de Janeiro, jun. 2012.

CASTRO y BRAVO, Frederico de. **La persona juridica**. Madrid: Editorial Civitas, 1981.

CHAMOUN, Ebert. **Instituições de Direito Romano**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1954.

CLÁPIS, Flávia Maria de Moraes Geraigire. **Desconsideração da personalidade jurídica**. Dissertação (Mestrado Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. v. II.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O poder de controle na sociedade anônima**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, J. (org.). **A reconstrução do Direito privado**. Reflexos dos princípios, diretrizes e direitos fundamentais constitucionais no Direito privado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

DIAS, Edson Pereira. **A responsabilidade tributária de terceiros à luz do código tributário nacional**, jan. 2012. Disponível em:

<<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7035/A-responsabilidade-tributaria-de-terceiros-a-luz-do-codigo-tributario-nacional>>. Acesso em: 19 set. 2021.

DIDIER JR, Fredie et al. **Curso de Direito Processual Civil**. 6. ed., Salvador: Jus Podivm, 2014, v. V.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado**. 17. ed., São Paulo: Saraiva, 2014.

FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. **Direito civil**. Teoria Geral. 4. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil – Teoria Geral**. 7. ed., Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2018.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013.

FERREIRA, Allen de Medeiros. **Execução Fiscal no Processo Judicial Tributário**. Revista JurisWay, mai. 2010.

FILHO, João Aurino de Melo. **Execução fiscal aplicada**: Análise pragmática do processo de execução fiscal. 4. ed., Salvador: Editora JusPodvim, 2015.

FIUZA, César. **Direito Civil**: Curso Completo. 10. ed., rev., atual. e amp. Belo Horizonte: Del Rey, 2017.

GOLDNER, Patrícia. **Efeitos das reformas do CPC na Lei de Execuções Fiscais**. Artigo, Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, 2019.

GOMES, Daniela Vasconcellos. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica e o Código Civil de 2002. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 80, set 2010.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro – Parte Geral**. 11 ed., São Paulo: Saraiva, 2013. v. I.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro – parte geral**. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 2017. v. I.

GONÇALVES, Oksandro. **Desconsideração da personalidade jurídica**. Curitiba: Editora Juruá, 2016.

HARADA, Kyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2010.

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas**. 3. ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011.

KRIGER FILHO, Domingos Afonso. Aspectos da desconsideração da personalidade societária na lei do consumidor. **São Paulo: Revista de Direito do Consumidor**, n. 13, p. 78-86, jan./mar. 1995.

LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões (Coord.). **Direito das companhias**. Rio de Janeiro: Forense, 2019. v. I.

LOPES, Mauro Luis Rocha. **Processo Judicial Tributário**. 5 ed. Niterói: Impetus, 2019.

LOURO FILHO, Altílinio Matias. Execução fiscal e o Novo Código de Processo Civil. **Revista Jus Navigandi**, nov. 2016.

LUCK, Alan Saldanha. As modalidades de responsabilidade tributária: Classificação e conceito. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010.

LUDVIG, Gabriel Teixeira. **Desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento da execução na pessoa dos sócios**. Artigo (Graduação em Direito) – PUCRS, nov. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2017.

MARINONI, Luiz Guilherme; LIMA JÚNIOR, Marcos Aurélio de. Fraude – Configuração – Prova – Desconsideração da personalidade jurídica. **São Paulo: Revista dos Tribunais**, v. 783, ano 90, p. 140, jan. 2011.

MARTINS DA SILVA, Américo Luís. **A execução da dívida ativa da fazenda pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MUNIZ, Livia Gomes. A **desconsideração da personalidade jurídica no Brasil. Teorias e jurisprudência**. Portal de e-governo, inclusão digital e sociedade de conhecimento, nov. 2011. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/desconsidera%C3%A7%C3%A3o-da-personalidade-juridica-no-brasil-teorias-e-jurisprud%C3%A2ncia>>. Acesso em: 18 out. 2021.

NAHAS, Thereza Chistina. **Desconsideração da pessoa jurídica: reflexos civis e empresariais no direito do trabalho**. 2. ed., Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

NASCIMENTO, Márgara Bezerra do. Execução fiscal: administrativa ou judicial?. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XVI, n. 112, maio 2013.

OLIVEIRA, Ednildo Elias de. Responsabilidade de terceiros no Código Tributário Nacional. **Revista Direito e Liberdade - ESMARN** - v. 13, n. 2, p. 91 – 100 – jul/dez 2011.

OLIVEIRA, Saryta de Cássia. **Questões atuais e controvertidas –Direito Tributário**. Olinda: Ed. Livro Rápido, 2011. v. II.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2013.

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

PACHECO, Filipe Denki Belem. Desconsideração da personalidade jurídica. **JusBrasil**, 2013.

PACHECO, Silva. **Comentários à lei de execução fiscal**: Lei Federal nº 6.830, de 22-09-1980. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 20. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014. v. I.

RANGEL, Tauã Lima Verdan. A Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica: apontamentos inaugurais. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 102, jul 2012.

REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica. **São Paulo: Revista dos Tribunais**, n. 410, 2012, p. 751-764.

ROCHA, Cristiny Mroczkoski. A prescrição no processo de execução fiscal. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XVIII, n. 141, out 2015.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. 34. ed., São Paulo: Saraiva, 2013. V. 1.

RODRIGUES, Simone Gomes. Desconsideração da personalidade jurídica no código de defesa do consumidor. **São Paulo: Revista de Direito do Consumidor**, n. 11, p. 7-20, jul./set. 1994.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

SALOMÃO, Leonardo Rizo. Elementos do processo de execução fiscal. Londrina: **Revista de Direito Público**, v. 1, n. 1, p. 79-106, jan./abr., 2016.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário**. 4. Ed., São Paulo: Malheiros, 2011.

SAN TIAGO DANTAS, Francisco Clementino. **Programa de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Ed. Rio de Janeiro, 1977. v. I.

SARRETA, Fábio. O que é execução fiscal?, **JusBrasil**, 2017.

SILVA, Alexandre Couto. **A aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no Direito brasileiro**. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2019.

SILVA, Carlos Henrique Araújo da. A evolução jurisprudencial do STJ na interpretação do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2951, 31 jul. 2011.

SOUZA, André Pagani de. **Desconsideração da personalidade jurídica**: aspectos processuais. São Paulo: Saraiva, 2019.

SOUZA, Cynthia Siqueira de Rezende. Responsabilidade tributária de terceiros à luz do Código Tributário Nacional. **Revista JurisWay**, mai. 2012.

SOUZA JR, Paulo Roberto de. A responsabilidade tributária dos sócios-administradores na condução de uma sociedade empresária limitada. **In: Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 106, nov 2012.

SOUZA, Maria Helena Rau de. **Execução Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1998.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil**: Lei de Introdução e Parte Geral. 13. ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016. v. I.

TEPEDINO, Gustavo. **Comentários ao novo Código Civil**. In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. São Paulo: Forense, 2018. v. X.

TOMAZETTE, Marlon. **Direito societário**. 2. ed. atual. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed., Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2013.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**: Parte Geral. 16. ed., São Paulo: Atlas, 2016.

ZANITELLI, Leandro Martins. Abuso da pessoa jurídica e desconsideração. **In: MARTINS-ZAVASCKI, Francisco Prehn. A responsabilidade Tributária Prevista no Art. 135 do CTN e o Processo de Execução Fiscal. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário**, nº35, 2011.