



**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**  
**PUC-SP**

**José Gomes de Lima Neto**

**A Responsabilidade Tributária das Empresas Pertencentes ao  
Mesmo Grupo Econômico e suas Limitações nos Planos  
Constitucional e Infraconstitucional.**

Doutorado em Direito

São Paulo  
2017

**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
PUC-SP**

**José Gomes de Lima Neto**

**A Responsabilidade Tributária das Empresas Pertencentes ao  
Mesmo Grupo Econômico e suas Limitações nos Planos  
Constitucional e Infraconstitucional.**

Doutorado em Direito

Tese apresentada à douta Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito tributário sob a orientação da Professor Doutor Roque Antonio Carrazza.

São Paulo  
2017

Ficha Catalográfica

L332 Lima Neto, José Gomes de

Atribuição de responsabilidade tributária das empresas do mesmo grupo econômico e suas limitações nos planos constitucional e infraconstitucional./ José Gomes de Lima Neto. - São Paulo: PUC-SP. Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação, 2017.  
208p.

Tese (Doutorado) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação. Doutor em Direito tributário.

Orientação: Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza

1. Desconsideração da personalidade jurídica 2. Responsabilidade tributária  
3. Grupos econômicos 4. Princípios constitucionais tributários I. Carrazza, Roque Antonio – Orientador II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação. III. Título.

CDU 34:336.2

## **Termo de Aprovação**

**José Gomes de Lima Neto**

### **A Responsabilidade Tributária das Empresas Pertencentes ao Mesmo Grupo Econômico e suas Limitações nos Planos Constitucional e Infraconstitucional.**

Tese apresentada ao Doutorado em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor.

São Paulo, de de 2017.

Banca Examinadora:

---

---

---

---

---

À Nossa Senhora da Conceição, que há várias gerações é padroeira da minha família;

Aos meus pais, Geraldo e Maria Helena, com indizíveis sentimentos de gratidão e amor incondicionais;

Aos meus irmãos, Geraldinho e Fernando, que formam comigo um trio inseparável pela força humana;

À minha sobrinha Ana Helena, que representa, hoje, o futuro da nossa família.

Aos amigos e companheiros do doutorado Angélica Guimarães, Carolina Amorim, Bruno Soeiro e Raul Lopes. Formamos a embaixada do Norte-Nordeste na PUC/SP.

A Eduardo Marques de Lucena, meu amigo, meu compadre, meu sócio, enfim, meu irmão.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu orientador, Professor Doutor Roque Antonio Carrazza, que com paciência e extrema humildade dividiu seus conhecimentos na área, fazendo-me encontrar, ainda mais, beleza no Direito tributário;

Ao Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho, que, antes de qualquer outro, acreditou na minha aptidão acadêmica; sem olvidar das grandes aulas que nos ofereceu no transcorrer do doutorado;

Ao Professor Doutor Igor Mauler Santiago, meu amigo querido. Devo-lhe as primeiras luzes e inspirações desse trabalho. Sem a sua ajuda, a dificuldade seria intransponível. Que Deus o abençoe!

## A ideia

De onde ela vem?! De que matéria bruta  
Vem essa luz que sobre as nebulosas  
Cai de incógnitas criptas misteriosas  
Como as estalactites numa gruta?!  
Vem da psicogenética e alta luta  
Do feixe de moléculas nervosas,  
Que, em desintegrações maravilhosas,  
Delibera, e depois, quer e executa!

Vem do encéfalo absconso que a constringe,  
Chega em seguida às cordas do laringe,  
Tísica, tênue, mínima, raquítica ...

Quebra a força centrípeta que a amarra,  
Mas, de repente, e quase morta, esbarra  
No mulambo da língua parálitica.

(Augusto dos Anjos, 1998)

## RESUMO

A análise da responsabilidade tributária entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico se perfaz no objetivo principal deste trabalho. Para tanto, mostrou-se necessário analisar a autonomia da pessoa jurídica enquanto princípio de direito com raízes fincadas na própria Constituição Federal. A partir dessa premissa, estudamos o instituto da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*), enfocando suas características, menções pelas leis materiais nacionais, principalmente pelo artigo 50 do Código Civil, que se escora na chamada “Teoria Maior”. Em sequência, tecemos comentários acerca do direito potestativo, da prescrição e da decadência, definindo, com isso, a natureza jurídica do direito ao requerimento da desconsideração da personalidade jurídica, bem como de seu prazo. O estudo da sujeição passiva tributária também foi abordado enquanto matéria de conteúdo constitucional, passando-se, então, à análise da teoria geral da responsabilidade tributária e dos princípios constitucionais que lhe dão suporte, a saber: a legalidade, a capacidade contributiva, a praticabilidade e o devido processo legal. Em sequência, tratamos dos aspectos processuais do instituto da desconsideração da personalidade jurídica e de sua consequência natural nos processos de execução fiscal, que é o redirecionamento da dívida do devedor original para o responsável tributário, defendendo a total aplicabilidade da regulamentação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica no CPC/2015 à Lei de Execução Fiscal. Para tanto, enfatizamos o entendimento jurisprudencial sobre a matéria, citando, também, o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas do Tribunal Regional Federal da 3ª Região e a Portaria PGFN nº 948/2017. Enfim, tratamos da responsabilidade tributária das empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, ressaltando a primazia hierárquica das Normas Gerais de Direito tributário sobre o Código Civil, além da ausência de normatização específica da referida responsabilidade no Código Tributário Nacional e legislação ordinária tributária, estabelecendo, assim, seus limites constitucionais e infraconstitucionais.

**Palavras-chave:** Desconsideração da personalidade jurídica. Responsabilidade tributária. Grupos econômicos. Princípios constitucionais tributários.

## ABSTRACT

The analysis of tax liability among companies within the same economic group is this paper's main objective. In order to do so, it was necessary to analyze the autonomy of the legal entity as a legal principle rooted on the Federal Constitution itself. Based upon this premise, the disregard doctrine was studied, focusing on its characteristics and mentions in national material laws, especially article 50 of the Brazilian Civil Code, which is anchored on the so-called "Greater Theory". Subsequently, comments are weaved regarding unilateral rights, approaching lapsing and prescription, thus defining the legal nature of the right to require the piercing of the corporate veil, as well as its term. The study of taxpayers was also approached as a matter of constitutional content, developing into an analysis of the general theory of tax liability and the constitutional principles that underlie it, such as: legality, contributive capacity, practicability and the due legal process. Furthermore, the procedural aspects of piercing the corporate veil and its natural consequences in tax execution processes are dealt with, which basically is to redirect the debt from the original debtor to the taxpayer, defending the total enforceability of the Piercing The Corporate Veil Incident from the Brazilian Code of Civil Procedure/2015 to Tax Foreclosure Law. In order to do so, case laws were emphasized, also quoting the IRDR from the Federal Regional Court and Ruling PGFN n° 948/2017. Finally, we approach tax liability of companies belonging to the same economic group, highlighting the hierarchy of the Civil Code's General Tax Laws, as well as the lack of specific norms for the aforementioned liability in the National Tax Code and ordinary legislation, thus establishing its constitutional and infra-constitutional limits.

**Keywords:** Piercing the corporate veil. Tax liability. Economic groups. Constitutional tax principles.

## ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CC	Código Civil
c/c	cumulado com
CF	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DJe	Diário de Justiça Eletrônico
DOU	Diário Oficial da União
DPJ	Desconsideração da Personalidade Jurídica
ENFAM	Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados
Exmo.	Excelentíssimo
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto sobre Exportação
II	Imposto sobre Importação
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotivo
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITR	Imposto Territorial Rural
IRDR	Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas
LC	Lei Complementar
Min.	Ministro
NCPC	Novo Código de Processo Civil
§	parágrafo
PARR	Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade

PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
REsp	Recurso Especial
ss	e seguintes
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>15</b>
<b>2</b>	<b>O PRINCÍPIO DA AUTONOMIA PATRIMONIAL E OS ASPECTOS MATERIAIS DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.....</b>	<b>21</b>
2.1	A PESSOA JURÍDICA EM UM BREVE RELATO. ....	21
2.2	O PRINCÍPIO DA AUTONOMIA PATRIMONIAL E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.....	24
2.3	DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – <i>DISREGARD DOCTRINE</i> .....	26
<b>2.3.1</b>	<b>Desconsideração da personalidade jurídica no Direito brasileiro. ....</b>	<b>30</b>
<b>2.3.2</b>	<b>Desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil. ....</b>	<b>32</b>
2.3.2.1	<i>A Teoria Maior</i> .....	35
2.3.2.2	<i>A Teoria Menor</i> . ....	36
2.4	SOBRE O PRECEDENTE DO STJ – RESP 1312591/RS – QUE ENTENDEU SE TRATAR DE DIREITO POTESTATIVO, O DIREITO AO REQUERIMENTO DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ....	38
2.5	DO DIREITO POTESTATIVO.....	40
<b>2.5.1</b>	<b>A classificação da ação e os direitos potestativos.....</b>	<b>45</b>
<b>2.5.2</b>	<b>Da natureza jurídica do prazo que atinge os direitos potestativos – Conceitos lógico-jurídicos ou jurídico-positivos? .....</b>	<b>46</b>
2.6	DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO – EM BREVES COMENTÁRIOS.....	48
<b>2.6.1</b>	<b>Decadência.....</b>	<b>48</b>
<b>2.6.2</b>	<b>Prescrição .....</b>	<b>54</b>
2.6.2.1	<i>A prescrição e o ato ilícito</i> . ....	57
2.7	DA NATUREZA JURÍDICA DO DIREITO AO PEDIDO DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.....	58
2.8	DO PRAZO A SER APLICADO AO PEDIDO DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.....	63
<b>3</b>	<b>A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS E SUAS LIMITAÇÕES NO PLANO CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL.....</b>	<b>66</b>
3.1	SUJEIÇÃO PASSIVA NA CONSTITUIÇÃO .....	66
3.2	SUJEIÇÃO PASSIVA NO CTN .....	68
3.3	O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.....	71
<b>3.3.1</b>	<b>As modalidades de responsabilidade tributária. ....</b>	<b>73</b>

3.4	A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE A ALICERÇAM. ....	74
3.4.1	<b>A legalidade como fonte constitucional da tributação.</b> .....	74
3.4.1.1	<i>Legalidade formal e responsabilidade tributária.</i> .....	77
3.4.2	<b>Princípio da praticabilidade.</b> .....	78
3.4.2.1	<i>A Praticabilidade e a responsabilidade tributária.</i> .....	81
3.4.3	<b>O devido processo legal.</b> .....	84
3.4.3.1	<i>O devido processo legal e sua repercussão na Lei de Execuções Fiscais.</i> .....	87
3.4.4	<b>A capacidade contributiva e sua relação com a responsabilidade tributária.</b> .....	89
3.4.4.1	<i>O artigo 145, §1º da Constituição de 1988.</i> .....	92
3.5	ASPECTOS PROCESSUAIS DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – O NOVO CPC E O TRATAMENTO DA MATÉRIA. ....	94
3.5.1	<b>O incidente processual de desconconsideração da personalidade jurídica e a sua aplicação nas ações de execução fiscal.</b> .....	97
3.5.2	<b>Sobre o Enunciado nº 53 da Enfam.</b> .....	102
3.5.3	<b>Síntese jurisprudencial da questão.</b> .....	104
3.5.3.1	<i>Decisões contrárias à instauração do incidente de Desconconsideração da Personalidade Jurídica (DPJ) nas ações de execução fiscal.</i> .....	104
3.5.3.2	<i>Decisão a favor da instauração do incidente de DPJ nas ações de execução fiscal.</i> .....	110
3.5.3.3	<i>Do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas do TRF da 3ª região.</i> .....	112
3.5.3.4	<i>Do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR.</i> .....	114
4	<b>A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS E SUAS LIMITAÇÕES NOS PLANOS CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL.</b> .....	118
4.1	SOBRE A POSIÇÃO HIERÁRQUICA SUPERIOR DA LEI COMPLEMENTAR E SUAS FUNÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. ....	118
4.2	DA LEI COMPLEMENTAR COMO INSTRUMENTO DE ESTABELECIMENTO DOS PRAZOS DECADENCIAIS E PRESCRICIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. ....	124
4.3	OS PRAZOS EXTINTIVOS DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO E AS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ....	127
4.4	À BUSCA DE UMA DEFINIÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. ....	131
4.5	A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS.....	137
4.5.1	<b>Ainda sobre a fundamentação constitucional do tema.</b> .....	137

4.6	DA ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE DOS GRUPOS ECONÔMICOS E A NECESSIDADE DE FUNDAMENTAÇÃO NO CTN. ....	139
4.7	A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO COMO EXEMPLO DA ESPÉCIE RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA.....	143
4.8	DA EQUIVOCADA CARACTERIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE DO GRUPO ECONÔMICO NO CTN – AUSÊNCIA DE DISPOSITIVO COMPATÍVEL.....	146
4.8.1	<b>O artigo 124 do CTN.</b> .....	147
4.8.2	<b>O artigo 134 do CTN.</b> .....	152
4.8.3	<b>O artigo 135 do CTN.</b> .....	155
4.9	O ARTIGO 50 DO CÓDIGO CIVIL E O REDIRECIONAMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NOS GRUPOS ECONÔMICOS.....	162
4.10	A IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS POR ATO ADMINISTRATIVO – A NORMA ANTIELISIVA. ....	165
4.10.1	<b>O artigo 116, parágrafo único do CTN.</b> .....	165
4.10.2	<b>Norma antielisiva ou norma antievasiva? A necessidade de se escolher um lado.</b> .....	169
4.11	A EFICÁCIA DO CÓDIGO CIVIL SOBRE A MATÉRIA TRIBUTÁRIA. ....	174
4.12	A LEI CIVIL E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA ORIUNDA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN. ....	177
4.13	A EFICÁCIA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN – O VIÉS PROCESSUAL DA QUESTÃO. ....	184
4.14	SOBRE A APLICAÇÃO DA TEORIA AO GRUPO ECONÔMICO. ....	191
4.15	ENFIM, DA POSSÍVEL APLICAÇÃO DO PRECEDENTE ESTABELECIDO PELO RESP 1312591/RS NO AMBIENTE TRIBUTÁRIO.....	193
5	<b>CONCLUSÃO</b> .....	198
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	203

# 1 INTRODUÇÃO

A atribuição da responsabilidade tributária, através da desconsideração da personalidade jurídica, por ser medida judicial recorrente, tem suscitado calorosas discussões entre os operadores do direito, materializando profundos estudos acadêmicos e obras bibliográficas, bem como entendimentos emanados pelos tribunais de todo país que, em alguns casos, não restaram ainda pacificados.

Muito embora sabido que o tributo se perfaz na principal fonte de receita do Estado-tutor e que a partir do produto de sua arrecadação são asseguradas, aos tutelados, as contraprestações estatais fomentadas em serviços e direitos, as garantias constitucionais do contribuinte, notadamente da pessoa jurídica, precisam ser salvaguardadas. Não se pode olvidar que as empresas são as grandes fontes empregadoras em um regime capitalista; por conseguinte, são responsáveis pela geração de riquezas e empregos no País, revestindo-se, também, nas maiores pagadoras de tributos. Em outras palavras, a chamada “máquina estatal” é, em grande parte, custeada pelas pessoas jurídicas.

Apesar da obviedade da assertiva, é sempre conveniente destacar que as empresas brasileiras tanto se deparam com uma carga tributária altíssima quanto com um sem número de obrigações acessórias a cumprir, que, muitas vezes, além de não otimizar e instrumentalizar o trabalho do fisco, ainda burocratizam e dificultam o desempenho funcional e produtivo daquelas. Pior que isso é conviver em um ambiente de total insegurança jurídica, haja vista o turbilhão de legislações criadas diuturnamente (leis, decretos, ordens de serviço, instruções normativas, circulares, etc.), além da já mencionada instabilidade jurisprudencial.

Este trabalho tem por objetivo analisar a responsabilização tributária de pessoas jurídicas que, por fazerem parte do mesmo grupo econômico da devedora original, passam, ante a impossibilidade desta em cumprir o crédito tributário, a figurar no polo passivo da relação jurídica de natureza obrigacional correspondente, o que, na maioria dos casos, acontece já no decorrer do processo de cobrança forçada, leia-se, no tramitar da execução fiscal. Trata-se da chegada, em um processo “velho”, de um “executado novo”, por vezes sem direito prévio à ampla defesa e ao contraditório (já que poucas vezes a medida é feita em sede administrativa). Tudo isso sem disciplinamento específico pelo Código Tributário Nacional (CTN) ou mesmo pela legislação ordinária tributária.

Assim, iniciamos este estudo analisando a pessoa jurídica sob o viés da sua independência e autonomia, desta feita, apta a exercer os seus direitos; contrair obrigações e

adimpli-las. Destacamos, ainda, a necessária separação dos patrimônios da pessoa jurídica e de seus sócios, gerentes e administradores.

Passamos então a discorrer sobre a possibilidade de afastamento da autonomia da pessoa jurídica, abordando o instituto da desconsideração a personalidade jurídica previsto no artigo 50 do Código Civil. Ali restam elencadas as hipóteses de configuração do chamado “abuso de autoridade”, perpetrado subjetivamente pelo desvio da finalidade da pessoa jurídica, objetivamente, pela confusão patrimonial havida com seus sócios, de acordo com a Teoria Maior adotada pela lei substantiva civil pátria.

O desdobramento natural da desconsideração da personalidade jurídica é o redirecionamento das obrigações da empresa devedora para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, em termos societários, com aquela. Assim, os sócios ou mesmo outras pessoas jurídicas poderiam sofrer investidas por parte dos credores da devedora original contra os seus patrimônios, no intuito de garantir o adimplemento das obrigações devidas pela primeira.

Nesse sentido, trouxemos à baila análise do Recurso Especial nº 1312591/RS, relatado pelo Exmo. Sr. Ministro do Superior Tribunal de Justiça Luis Felipe Salomão. Em acórdão ambientado no direito privado (civil e comercial), o magistrado entendeu que o direito ao requerimento à desconsideração da personalidade jurídica pelo credor se trataria de “direito potestativo”, sujeitando-se, portanto a prazo decadencial. Em complemento, o Relator afirmou que, na medida em que a lei não previu prazo para o exercício do direito aludido, prevaleceria então a regra geral da “inesgotabilidade ou perpetuidade, segundo a qual os direitos não se extinguem pelo seu não uso<sup>1</sup>.

A partir dessas considerações, passamos a estudar a natureza jurídica do direito ao pedido de desconsideração da personalidade jurídica e do conseqüente redirecionamento da dívida para os ligados à empresa devedora. Para tanto, buscamos em Agnelo Amorim Filho, Orlando Gomes, Maria Helena Diniz e outros civilistas, inclusive estrangeiros, luzes para definirmos “direito potestativo”, suas características, seus efeitos e, principalmente a concepção jurídica do prazo decadencial, confrontando-o com o julgado acima mencionado. Ainda nesse ponto, estudamos a decadência e a prescrição tanto em sede de direito civil como em direito tributário.

---

<sup>1</sup> Cf. REsp nº 1312591/RS

Enquanto no capítulo primeiro nos dedicamos à análise dos institutos e dos aspectos do direito civil que, em última instância, dão suporte à responsabilização tributária dos grupos econômicos, no capítulo dois passamos a tratar da responsabilidade tributária, buscando, *prima facie*, os seus fundamentos constitucionais. Para tanto, foi necessário também estudo sobre a sujeição passiva tributária, notadamente com enfoque no artigo 146, inciso III, alíneas “a” e “b”, da CF/88, além dos artigos 121 e 128 do CTN que regulam, em âmbito infraconstitucional, a matéria.

Em seguida, mostrou-se imperioso elencar alguns dos princípios constitucionais que, a nosso sentir, têm ligação umbilical com a responsabilidade tributária. Desta feita, abordamos os princípios da legalidade, da praticabilidade, da capacidade contributiva e do devido processo legal.

Uma vez tratada a responsabilidade tributária em suas generalidades, continuamos a explorar a desconsideração da personalidade jurídica e a consequência lógica para questões de ordem tributária, que é o redirecionamento da dívida para quem, por conta de previsão expressa em norma, detenha a responsabilidade correspondente. Neste momento, demos enfoque ao viés processual do instituto da superação da autonomia da pessoa jurídica, abordando a inovação trazida pelo Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015), que veio a regulamentar o referido incidente.

Com a inovação trazida pelo atual Código de Processo Civil, passando a disciplinar, processualmente o incidente de desconsideração da personalidade jurídica em seus arts. 133 e ss., fora suprida, assim, importante lacuna normativa que acabava por delegar aos tribunais função legislativa, qual seja, de definir o tratamento procedimental da matéria, o que em muitos casos não propiciava aos recém ingressos nas ações de cobrança forçada possibilidade de exercer, em toda sua plenitude, seus direitos constitucionais à ampla defesa, ao contraditório ao devido processo legal.

Ainda sobre a regulamentação processual da desconsideração da personalidade jurídica, levantamos a discussão sobre o Enunciado nº 53 da Escola de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira (ENFAM)<sup>2</sup>, cuja orientação pendeu

---

<sup>2</sup> O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no artigo 133 do CPC/2015.

para a prescindibilidade do incidente processual da desconsideração da personalidade jurídica nos casos de redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente. O malsinado enunciado, ao tempo em que instiga a prática de flagrante desobediência à lei processual, mantém a aplicação de entendimentos jurisprudenciais que pecam por sua adequação e senso justiça, a exemplo da Súmula nº 435 do STJ que, por meio de presunção, entende dissolvida irregularmente a sociedade por simples falta de comunicação de mudança de endereço aos órgãos competentes, redirecionando suas dívidas tributárias para sócios gerentes.

Para fins práticos, trouxemos recentíssimos entendimentos, sobre a questão, de Tribunais Regionais Federais de quase todas as regiões, estando a maioria inclinada a seguir a orientação do citado Enunciado, isto é, de não aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica trazida pelo novo CPC em casos de redirecionamento da execução fiscal. Tecemos comentários sobre o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas nº 0017610-97.2016.4.03.0000/SP, ainda em trâmite no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, com vistas à sedimentação do seguinte problema: O redirecionamento de execução de crédito tributário da pessoa jurídica para os sócios dar-se-ia nos próprios autos da execução fiscal ou em sede de incidente de desconsideração da personalidade jurídica? Por fim, trouxemos a Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) nº 948/2017, publicada em 10/09/2017, que disciplina o procedimento administrativo para apuração de responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN, a teor do descrito em seu artigo 1º.

No capítulo terceiro passamos a tratar, de forma específica, a responsabilidade tributária do grupo econômico, procurando, já nas primeiras linhas, buscar o conceito deste na doutrina mais abalizada. Antes, porém, mostrou-se imperioso entender a posição hierárquica das Normas Gerais de Direito Tributário, conseqüentemente do papel da lei complementar, especialmente, enquanto instrumento normativo de tratamento da decadência e da prescrição no campo tributário. Em seguida, localizamos a responsabilidade entre empresas do mesmo grupo econômico na legislação brasileira, encontrando menções na lei trabalhista, previdenciária, civil e, naturalmente, empresarial.

Assentamos que, malgrado a corriqueira responsabilização tributária de empresas que pertençam ao mesmo conglomerado que a devedora contribuinte, nenhuma definição de grupo econômico foi proposta pela lei tributária, o que dificulta sobremaneira a análise dos efeitos e

de sua extensão, no que pertine à sujeição passiva na relação jurídica de natureza obrigacional tributária.

Por esse motivo, procuramos justificar a responsabilidade tributária do grupo econômico a partir de fundamentos constitucionais, partindo, em seguida, para o estudo das normas do CTN mais utilizadas pelos Tribunais na justificação da transferência da obrigação da empresa contribuinte, via redirecionamento em sede de ação de execução fiscal, para outra pessoa jurídica àquela ligada por administração societária e objetivos comuns dentro de uma aglutinação empresarial.

Ao perscrutarmos tanto a exegese quanto os pormenores incrustados nos artigos 124, 134 e 135 do CTN, observamos as suas inadequações para o trato do tema aqui em comento. Salvo o artigo 124, I, do CTN que poderá estabelecer responsabilidade solidária em casos de interesse jurídico comum e consecução dos atos materialmente descritos em normas por mais de uma pessoa jurídica, não se há de falar em responsabilização do grupo econômico com base nos demais dispositivos da Norma Geral Tributária. Não olvidemos que, na solidariedade, as empresas “A” e “B” têm, insista-se, interesse jurídico comum na hipótese material abstrata passível de tributação, tendo realizado atos de concretização desta, o que, tecnicamente, lhes transforma em contribuintes, nunca em responsáveis pela obrigação tributária da outra.

Anteriormente, já tínhamos pontificado entendimento que o artigo 50 do Código Civil seria a norma adequada e competente para fundamentar a desconsideração da personalidade jurídica da empresa com base nos casos de “abuso de personalidade” ali descritos. Acrescentamos, ante as argumentações precedentes, que por se tratar a responsabilidade tributária de tema a ser enfrentado por lei complementar nacional, o Código Civil só poderia subsidiar a superação da autonomia jurídica em casos que apenas envolvessem tributos de competência da União, restando às outras unidades federativas, elaborar, por meio de seus Poderes Legislativos, norma competente para tal fim.

Continuamos entrelaçando o Código Civil e a Norma Geral Tributária, procurando compreender o nível de eficácia da primeira sobre a segunda. Nesse sentido, tecemos comentários sobre o parágrafo único do artigo 116 do CTN que vislumbra a possibilidade de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos que tenham intenção de dissimular o fato gerador da obrigação tributária.

De início, tivemos o cuidado de estudar a natureza jurídica da norma em comento, a fim de saber se se trata de uma norma antielisiva ou antievasiva. Nesse contexto, aduzimos, ainda, comentários sobre os institutos de direito civil que compunham a essência do parágrafo único do artigo 116 do CTN, tais como a *simulação*, a *dissimulação* e a *fraude*.

Estudamos o dispositivo citado com fins de descobrir se este poderia se prestar a uma construção normativa que tivesse o condão de promover a desconsideração ali prevista, transferindo a responsabilidade tributária do pagamento da obrigação para empresa do grupo econômico.

Em conclusão, trasladamos o Acórdão exarado no Recurso Especial (REsp) nº 1312591/RS para um cenário de direito tributário, imaginando o tratamento jurisprudencial que seria dado em um caso de atribuição de responsabilidade tributária, por meio de redirecionamento da execução fiscal. Nesse sentido, tratamos de fundamentar os prazos prescricionais e decadenciais do direito tributário a partir do artigo 146, III, da Constituição Federal. No contexto, restou patente que somente a lei complementar nacional pode fazer as vezes de Norma geral de Direito Tributário, exercendo papel de fundamento de validade para as regras atinentes à tributação, o que lhe faz ocupar posição hierárquica superior às leis ordinárias ou demais leis complementares que não possuam tão função.

## **2 O PRINCÍPIO DA AUTONOMIA PATRIMONIAL E OS ASPECTOS MATERIAIS DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.**

### **2.1 A PESSOA JURÍDICA EM UM BREVE RELATO.**

O agir coletivo e, posteriormente, a capacidade de se associar em busca de objetivos comuns, é algo inerente ao ser humano, tratando-se, inclusive, de providência necessária ao bem-estar social, quiçá à própria manutenção de sua vida.

Essa necessidade social intuiu o direito a dar origem à pessoa jurídica, entidade dotada de autonomia, personalidade e capacidade, consolidando-se em teoria entre os séculos XVIII e XIX. Tratou-se, certamente, das mais importantes criações do direito, permitindo que pessoas (naturais) agregadas pudessem fomentar empreendimentos que gerassem lucros, movimentassem a economia, empregassem outras pessoas e, portanto, viabilizassem o sustento do Estado-tutor através do pagamento de tributos.

Quando da elaboração do *Esboço do Código Civil* para o Governo Imperial, Teixeira de Freitas<sup>3</sup>, já no início dos escritos, cuidou do tema, nominando-o de “pessoa de existência ideal”, haja vista a classificação que vislumbrava inicialmente as pessoas físicas que, para o Autor, eram providas de “existência visível”. As pessoas de existência ideal eram ainda subdividas em “pessoas morais” e “pessoas civis”, as últimas afetando a classe da pessoa jurídica. Vejamos o artigo 17 de seu esboço: “Art. 17 - As pessoas, ou são de existência visível, ou de existência tão somente ideal. Elas podem adquirir os direitos, que o presente Código regula, nos casos, e pelo mundo, e forma. Daí dimana sua capacidade, e incapacidade.”

O citado jurista adotou posição de vanguarda no direito ocidental à época, estabelecendo uma embrionária divisão entre as pessoas físicas e jurídicas, dotando as últimas tanto da capacidade de adquirir direitos quanto de contrair obrigações, ou seja, de figurar nos polos ativo ou passivo da relação jurídica. Passemos aos comentários de Teixeira de Freitas<sup>4</sup>:

---

<sup>3</sup> TEIXEIRA DE FREITAS, Augusto. *Código Civil: Esboço*. Brasília: Ministério da Justiça - Departamento de Imprensa Nacional, 1983. v. I, p.10.

<sup>4</sup> Idem, loc. cit.

Pessoas: ativa ou passivamente – como suscetíveis de adquirir direitos ou de contrair obrigações. Basta falar dos direitos, porque uma ideia é necessariamente correlativa da outra, quero dizer, onde há possibilidade de aquisição de direitos, há necessariamente possibilidade do vínculo das obrigações.

[...]

Eis a única e verdadeira divisão que se tem a fazer das pessoas em geral, e admira como até agora discutem os Escritores franceses sobre que seja pessoa, e sobre outras ideias elementares; não se dando alguns deles, por apercebidos da existência das pessoas que chamam morais, civis, fictícias, senão quando tratam de matérias particulares.

Sobre a denominação aplicável ao instituto em comento, Orlando Gomes afirma não haver uma unanimidade, dada a ambiguidade do termo “pessoa jurídica”, de modo que várias expressões são utilizadas para identificá-la, a exemplo de “pessoas civis, pessoas sociais, pessoas morais”. O autor ressalta que, “propriamente falando, todas as pessoas são jurídicas, no sentido de que a personalidade é conceito jurídico e seus atributos se regulam pelo Direito.”<sup>5</sup>

Confirmando o inicialmente exposto, Maria Helena Diniz justifica o surgimento da pessoa jurídica pela natural tendência humana à formação de grupos com fins de se atingir determinados objetivos. Para tanto, necessário se faz que o direito conceda autonomia e individualização a esses conjuntos de pessoas, atribuindo-lhes ainda “personalidade e capacidade jurídica, tornando-os sujeitos de direitos e obrigações”<sup>6</sup>.

Na mesma linha de raciocínio, Sílvio de Salvo Venosa leciona:

A necessidade de conjugar esforços é tão inerente ao homem como a própria necessidade de viver em sociedade. É por meio da pessoa jurídica que o homem sobrepuja suas limitações e transcende a brevidade da vida. Há sempre, na vontade do ser humano, ao constituir uma pessoa jurídica, um sentido de perenidade a qual como ser mortal, não pode atingir<sup>7</sup>.

A autora paulista conceitua pessoa jurídica como a unidade de pessoas naturais ou de patrimônios, que visa à consecução de certos fins, reconhecida pela ordem jurídica como sujeito de direitos e obrigações. Por sua vez, Venosa destaca características comuns entre a

---

<sup>5</sup> GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 20. ed. Atualização por Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 144.

<sup>6</sup> DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 1. p. 261.

<sup>7</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 218-219.

pessoa natural e a jurídica, dentre elas o nascimento, o registro, a nacionalidade, o domicílio, capacidade e até mesmo o direito sucessório.

Edilson Pereira Nobre Jr. assegura que a aceitação da pessoa jurídica decorre de exigência da vida gregária, principalmente sob o fundamento de que determinados objetivos, imprescindíveis ao bem-estar social, somente podem ser alcançados pela comunhão ou associação de várias pessoas<sup>8</sup>.

Invocamos, mais uma vez, a lição de Orlando Gomes que corrobora o entendimento de que a personalização de agrupamentos sociais dá-se pela necessidade de união de “esforços e de haveres” dos indivíduos e, busca de objetivos e “fins comuns” que seriam de alcance impossível, “se a atividade conjunta somente se permitisse pela soma, constante e iterativa, de ações individuais.”<sup>9</sup>

Até a chegada do Código Civil de 1916, havia discussão sobre a personificação das sociedades, defendendo, prestigiados autores, a chamada “teoria da comunhão”. Somente após a promulgação do diploma cível de 1916 restou consolidada, a teor de seu artigo 20, a ideia da pessoa jurídica como ente distinto de seus membros e que, tal qual a pessoa física, via-se, insista-se, na posição de sujeito de direitos e de obrigações.

O Código Civil de 2002 manteve os termos do diploma anterior no que pertine à criação da pessoa jurídica, consagrando suas existência e autonomia das pessoas naturais nos artigos 44, inciso II e 982.

A doutrina abalizada afirma, à unanimidade, que o tema é um dos mais tormentosos, extensos e complexos do direito; que, aliado ao fato de apenas introduzir o estudo da teoria de sua desconsideração, não se perfaz em objetivo deste trabalho, justificando-se o seu não aprofundamento. Entrementes, é imperioso destacar, mais uma vez, a autonomia e a

---

<sup>8</sup> NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Administração pública e disregard doctrine. *Revista ESMAFE*, Recife, n. 16, p. 11-24, dez. 2007. p 12.

<sup>9</sup> “O fenômeno da personalização de certos grupos sociais é contingência inevitável do fato associativo. Para a realização de certos fins comuns isto é, de objetivos que interessam a vários indivíduos, unem eles seus esforços e haveres, numa palavra, associam-se. A realização do fim para que se uniram se dificultaria extremamente, ou seria impossível, se a atividade conjunta somente se permitisse pela soma, constante e iterativa, de ações individuais. Surge, assim, a necessidade de personalizar o grupo, para que possam proceder como uma unidade, participando do comércio jurídico com individualidade, tanto mais necessária quanto a associação, via de regra, exige a formação de patrimônio constituído pela afetação de bens particulares dos seus componentes”. *Ibidem*, p. 143.

independência da pessoa jurídica, reconhecida, plenamente, como sujeito de direito que há muito se distinguiu das pessoas naturais que a compõem.

## 2.2 O PRINCÍPIO DA AUTONOMIA PATRIMONIAL E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

### 2.2.1 A autonomia patrimonial e sua relação com o ordenamento constitucional econômico.

Compreendida como um ente dotado de personalidade e capacidade, a pessoa jurídica enquanto “instrumento técnico-jurídico desenvolvido para facilitar a organização da atividade econômica”, não alcançaria, na visão de Fredie Didier Júnior, sua função social (função social da empresa) caso não fosse dotada de autonomia patrimonial.

Salvaguardar, dentro dos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico, o patrimônio dos empreendedores que a compõem, minimizando os riscos negociais e atribuindo-lhes certas garantias, não só se desvela como um dos fins da pessoa jurídica, como também, um de seus maiores atributos.

Nesse sentido, temos que o ordenamento jurídico brasileiro consagrou o Princípio da Autonomia Patrimonial, segundo o qual existe total distinção entre os bens do sócio e da pessoa jurídica. A máxima já se vê pacificada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça<sup>10</sup>, bem como pelo entendimento majoritário da doutrina nacional, aqui representada por Vicente Ráo e José Edwaldo Tavares Borba, que, respectivamente, nos ensinam:

O ente social, porém, em pessoa se constitui somente por atribuição de lei, que cria sua unidade jurídica e a confere a conjunto de homens ou a complexo de bens, os quais, para a consecução de determinados fins, se organizam ou são organizados de modo a possuírem vontade própria, direitos e interesses (morais, patrimoniais, ou mistos, ou egoístas, ou altruístas) distintos da vontade e dos direitos e interesses individuais de seus

---

<sup>10</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual civil. Agravo regimental no recurso especial. Cumprimento de sentença. Artigo 50, do CC. Desconsideração da personalidade jurídica. Requisitos. Encerramento das atividades ou dissolução irregulares da sociedade. Insuficiência. Desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Necessidade de comprovação. Questão atrelada ao reexame de matéria fática. Óbice da súmula 7/STJ. Agravo regimental não provido. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.500.103/SC. Agravante: Estado de Santa Catarina. Agravado: Distribuidora de Bebidas Mercúrio Ltda. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília/DF, 9/02/2015. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 18 fev. 2015.

componentes, ou de seus dirigentes<sup>11</sup>.

Com o exercício de sua atividade, a sociedade realizará negócios nos quais auferirá lucros ou sofrerá prejuízos, com a conseqüente ampliação ou redução do próprio patrimônio. Esse patrimônio não se confunde com os dos sócios. Nenhuma dívida da sociedade poderá ser cobrada do sócio ou vice-versa. Descabe, outrossim, a compensação de crédito da sociedade com dívida de sócio<sup>12</sup>.

Observa-se, ainda, que a autonomia patrimonial tem suas raízes fincadas no desdobramento da própria definição da pessoa jurídica, firmando-se, destarte, como regra geral a ser observada pelo ordenamento e jurisprudência pátrios, tendo em vista determinação da própria Magna Carta que lhe dá esteio com princípios e garantias de ordem econômica.

A ordem econômica constitucional, a teor do art. 170, *caput*, consagra a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa como pilares de sua instituição, alçando-os à condição de normas magnas. Noutro cotejo, há de se destacar a propriedade privada e a sua função social, sem olvidarmos do princípio da livre concorrência que, de forma conjunta, dão escopo à pessoa jurídica enquanto sujeito autônomo de direito, resguardando, assim, o patrimônio de seus sócios quando da necessidade do cumprimento das obrigações daquela. Com efeito, é forçoso se concluir que a pessoa jurídica dotada de independência e de autonomia patrimonial se afigura como instrumento através do qual se materializam as normas constitucionais supracitadas no cenário do direito pátrio.

Não seria possível o desenvolvimento da atividade econômica sem que as sociedades detivessem personalidade jurídica; muito menos que a responsabilidade e o patrimônio de seus sócios fossem totalmente afetados pelos inevitáveis riscos advindos das atividades negociais.

Assim, é perfeitamente razoável associar o princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica às referidas normas principiológicas que regem a ordem econômica constitucional, notadamente aquelas insculpidas nos incisos III e IV e parágrafo único, do artigo 170, da Carta da República.

---

<sup>11</sup> RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. Atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 760.

<sup>12</sup> BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 31

A conclusão não pode ser outra senão que a separação dos bens da pessoa jurídica e do(s) sócio(s) que dela faz(em) parte é regra geral postada no ordenamento pátrio, de modo que tratamento jurídico diferente que venha a confundir os patrimônios, ou ainda, que comprometa o patrimônio do sócio em função de dívida havida pela sociedade, configura caso de aplicação de medida excepcional, destoante do predito pela própria Magna Carta, a saber:

A desconsideração da personalidade jurídica, com a conseqüente invasão no patrimônio de seus diretores, gerentes ou representantes para fins de satisfação de débitos fiscais da empresa, cujos nomes não figuram como réus no processo promovido pela Fazenda Pública exequente, é medida de caráter excepcional (STJ, ArGr-AREsp 42.985).<sup>13</sup>

Passemos, então, aos comentários sobre a excepcional situação da superação da autonomia da personalidade jurídica, medida que dá início à transferência de responsabilidade tributária aos seus sócios e até à outra empresa que faça parte do mesmo conglomerado econômico ao qual pertence a sociedade originariamente devedora.

### 2.3 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – *DISREGARD DOCTRINE.*

Embora protegida pelo manto da autonomia patrimonial, a pessoa jurídica, caso tenha desvirtuadas suas funções, de maneira a escudar conduta antijurídica de seus sócios, pode ser desconsiderada em sua personalidade, recaindo para aqueles que a formam o cumprimento das obrigações que originariamente eram suas.

Em outras palavras, a manutenção da autonomia (patrimonial) da pessoa jurídica, por vezes, pode encobrir um ato ilícito praticado pelo sócio que a compõe, tornando impossível ao ordenamento a retificação da conduta fraudulenta ou abusiva e, principalmente, os efeitos que dela exsurtem.

Nesse raciocínio, para que ocorra a desconsideração da personalidade jurídica, é *conditio sine qua non* que haja uma conduta antijurídica realizada por parte do sócio componente da pessoa jurídica e que aquela (conduta ilícita) reste encoberta pela licitude do ente moral. É exatamente o afirmado por Fábio Ulhoa Coelho quando, didaticamente, afirma que “em determinadas situações, ao se prestigiar o princípio da autonomia da pessoa jurídica,

---

<sup>13</sup> COSTA, Aldo de Campos. O redirecionamento da execução fiscal segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, Síntese, n. 103, p. 60, mai.-jun. 2015.

o ilícito perpetrado pelo sócio permanece oculto, resguardado pela conduta da sociedade empresária<sup>14</sup>.”

Fabio Ulhoa Coelho<sup>15</sup> afirma que a tese da desconsideração da personalidade jurídica teve sua sistematização feita por Rodolf Serick, a partir da defesa de sua tese de doutoramento na Universidade de Tubigen, em 1953. Serick, que com base na jurisprudência norte-americana, definiu quatro elementos (princípios) que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica; quais sejam: *i.* o abuso da forma da pessoa jurídica; *ii.* a impossibilidade de desconsideração da autonomia subjetiva da pessoa jurídica pelo simples fato de o objetivo de uma norma ou da causa de um negócio não ter sido atendido; *iii.* a aplicação das normas sobre capacidade ou valor humano às pessoas jurídicas, salvo quando houver contradição entre a função desta e os objetivos daquelas e, por último princípio, que *iv.* se as partes de um negócio jurídico não podem ser consideradas um único sujeito apenas em razão da forma da pessoa jurídica, cabe desconsiderá-la para aplicação de norma cujo pressuposto seja diferenciação entre aquelas partes.

A doutrina brasileira recebeu o instituto da desconsideração da personalidade jurídica através do emblemático artigo *Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica (disregard doctrine)*, de autoria de Rubens Requião, nos idos de 60, com o qual sustentou o total enquadramento do instituto pelo Direito nacional. O estudo tem nítida influência com o sistema da *common law*, e não poderia ser diferente, dada a procedência dos casos iniciais, defendendo-se, nele, a utilização da desconsideração da personalidade jurídica, a partir do modelo anglo-saxônico de Direito, em que os juízes, ainda que sem previsão legislativa específica, poderiam aplicar a *disregard doctrine*, para coibir as fraudes e os abusos praticados pelas pessoas jurídicas.

Como predito, o entendimento de Rubens Requião, decerto, justifica-se pelo fato de a desconsideração da personalidade jurídica ter sua gênese nos *leading cases* ocorridos nos Estados Unidos, (*State v. Standard Oil Co.*) julgado pela Corte de Ohio, em 1892 e também na Inglaterra, em 1897 (*Salomon v. Salomon & Co.*), onde foram feitos com mais ênfase os

---

<sup>14</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 52. v. 2.

<sup>15</sup> *Ibidem*. p. 56-57.

primeiros combates aos usos abusivos das formas societárias com vistas ao prejuízo de terceiros.

Nessa toada, Requião<sup>16</sup> ressalta que, na medida em que a pessoa jurídica é resultado de criação da lei com objetivo de se atingir determinados fins, afigura-se totalmente possível ao Estado, cuja lei autorizou o surgimento do ente jurídico, verificar se tal finalidade – por óbvio prevista pela norma – foi perseguida; ainda mais, se está sendo utilizada em consonância com os ditames legais.

Ainda sob as luzes do citado autor, se a pessoa jurídica servir de aparato para realização e manutenção de condutas eivadas de ilicitude, notadamente fraudes e abusos, por parte de seus sócios, inviabilizando, por conta de sua distinção da pessoa física e autonomia patrimonial, a correção da antijuridicidade perpetrada por quem a forma, poderia ser desconsiderada pontualmente pelo magistrado, recaindo para o sócio a responsabilidade pelo ilícito praticado.

Assim, a aplicação da desconsideração da autonomia da empresa não necessitaria de previsão legal específica, bastando que se vislumbrasse, no caso concreto, a presença do abuso do direito ou conduta fraudulenta que não pudesse ser tratada pela lei, insista-se, por estar encoberta pelo “véu da pessoa jurídica”. Poderia o juiz, configurada tal situação fática, superar o ente jurídico, responsabilizando a pessoa física que o compõe.

É de se observar que, pela linha doutrinária defendida por Rubens Requião, malgrado a pessoa jurídica ser reconhecida como ente criado e materializado pela lei, o ato de desconsideração da sua personalidade poderia ser praticado, independentemente de previsão específica em direito, tanto material quanto processual. Caberia ao tirocínio do magistrado identificar situação fática de abuso ou de fraude e proceder com o afastamento da autonomia da pessoa jurídica.

Susy Elizabeth Cavalcante Koury faz pertinentes observações acerca das diferenças da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica na *common law* e no sistema romano-germânico. Ressalta a autora que no primeiro modelo, o instituto em comento é aplicado

---

<sup>16</sup> “Se a personalidade jurídica constitui uma criação da lei, como concessão do Estado à realização de um fim, nada mais procedente do que se reconhecer no Estado, através de sua justiça, a faculdade de verificar se o direito concedido está sendo adequadamente usado.” REQUIÃO, Rubens. *Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica (disregard doctrine)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 410.

diretamente ao caso concreto, analisando-se o substrato fático, econômico e pessoal da empresa de forma pontual, imputando-se aos sócios, de forma imediata, a responsabilidade por atos ilícitos praticados, cuja coibição se mostra improvável por conta do “manto protetor” oferecido pela autonomia da pessoa jurídica. Nesse sentido, aponta a autora:

É fácil perceber, então que a *disregard* é um procedimento normal na *common law*, onde é a análise do problema concreto que conduz a um princípio específico, sendo, ao contrário, de difícil aplicação em sistemas jurídicos fechados, pertencentes à “família” romano-germânica, como o brasileiro, em que se procura fixar um princípio de alcance geral que seja aplicável ao caso em exame.

[...]

Ao lado da *disregard* própria, há a chamada *disregard* imprópria ou indireta, na qual, apesar de alcançar-se o mesmo resultado que é possível alcançar-se através da primeira, chega-se a ele recorrendo-se a figuras e institutos jurídicos que põem a salvo as distintas subjetividades, sem desconsiderar-se a personalidade jurídica. Por esse motivo VERRUCOLI afirma haver aí desconsideração apenas em sentido econômico, e não em sentido jurídico e econômico, a verdadeira e própria *disregard*<sup>17</sup>.

Nessa toada, a adaptação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica ao Direito brasileiro, legalista em sua essência, tornou-o, de certo modo, “engessado”, uma vez que, para sua aplicação, necessária se faz a presença dos elementos descritos na norma do direito material específico ao caso, não permitindo, em tese, ao magistrado, maiores liberdades interpretativas. No decorrer deste trabalho, veremos, entretanto, que os tribunais brasileiros têm admitido e, até mesmo aprimorado, verdadeiras “construções jurídicas” por vezes elaboradas pelos fiscos, muitas delas ao arpejo do descrito em lei, como se vivêssemos sob a égide do sistema de direito anglo-saxônico.

Há que se registrar, ainda, que uma década atrás, surgiram no ordenamento brasileiro institutos processuais que, ao tempo em que serviam de “filtro” para admissão e julgamento de recursos nos Tribunais Superiores, com fim precípuo de tornar efetivo o artigo 5º, inciso LXXVIII, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF), assegurando a duração razoável do processo, elevou o trabalho interpretativo dos Pretórios, ao lado da lei, à condição de verdadeira fonte primária do Direito. Referimo-nos à *súmula vinculante* e à *repercussão geral* – criadas pela Emenda Constitucional nº 45, a primeira regulamentada pela

---

<sup>17</sup> KOURY, Susy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 80-81.

Lei 11.417/2006; a segunda, em 2007- de exclusividade do Supremo Tribunal Federal (STF), além dos *recursos repetitivos* instituídos no Superior Tribunal de Justiça (STJ), a partir da Lei nº 11.672/2008 que alterou o Código de Processo Civil (CPC) de 1973, acrescentando-lhe o artigo 543-C.

Os institutos processuais citados fizeram com que a jurisprudência dos Tribunais Superiores deixasse de ser apenas orientações ou indicativos interpretativos para se tornar verdadeiras fontes de criação do direito, aproximando o sistema brasileiro, eminentemente legalista, a outros que têm no Poder Judiciário a função não só de aplicar aquilo que é produzido pelo Poder Legislativo, mas, também, de criar o Direito.

Insistimos na ideia que a *disregard doctrine* teve que ser adaptada ao direito brasileiro, que ainda tem como fonte ejetora normativa primeva a lei, o que fez com que a superação da autonomia da personalidade jurídica tivesse estrutura mais rígida e genérica nas descrições materiais dos antecedentes legislativos que a preveem, não permitindo, desta feita, ao Judiciário expandir, para além dos limites da legislação pertinente à aplicação do instituto e, por conseguinte, o redirecionamento da responsabilidade empresarial para o sócio, seja este pessoa física ou outra pessoa jurídica.

Concluimos que a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica, por se tratar de medida infligida em decorrência de ato ilícito, necessita de expressa previsão legal no ordenamento brasileiro. Mais ainda, o afastamento da autonomia da pessoa jurídica pode ser aplicado em situações fáticas, cujos regimentos legislativos são dados em variados ramos autônomos do Direito, exigindo, a nosso sentir, não só previsão legal expressa, mas específica, à seara do Direito material regente. Trata-se da aplicação direta dos Princípios da Legalidade (Tipicidade) e da Segurança Jurídica, corolários do Estado democrático.

### **2.3.1 Desconsideração da personalidade jurídica no Direito brasileiro.**

A possibilidade de se excepcionar a regra que prevê a distinção entre as pessoas física e jurídica, tem, em determinados ramos materiais do Direito, previsão expressa, por óbvio, tipificando detalhadamente as situações fáticas em que o Poder Judiciário pode desconsiderar a personalidade do ente jurídico, para coibir, como já dito, abusos de direito e condutas fraudulentas, perpetradas por seus sócios, que venham a lesar terceiros.

Não faz parte dos objetivos deste trabalho explorar a fundo os dispositivos legais que lidam com a teoria da desconsideração a personalidade jurídica em todos os ramos autônomos

do Direito material pátrio, porém convém destacar, ainda que de passagem, suas menções no direito do consumidor, direito do trabalho e no direito civil; o último de importância singular no desenvolver do nosso pensamento.

O Código de Defesa do Consumidor traz em seu art. 28 referência à desconsideração da personalidade jurídica, elencando numerosas possibilidades fáticas em que a aplicação da medida se mostra possível. Destaque para a atribuição de responsabilidade subsidiária para grupos de sociedades integrantes do mesmo grupo societário, consoante o §2º; a solidariedade para sociedades consorciadas no §3º; por fim, a menção expressa de responsabilização unicamente em caso de culpa para as sociedades coligadas.

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.

A teor do disposto no §5º do referido artigo, haverá possibilidade de superação da pessoa jurídica em qualquer caso, quando de alguma forma, sua personalidade cause obstáculos à reparação de prejuízos sofridos pelo consumidor. A norma recebe críticas por parte da doutrina, eis que excepcionaria, demasiadamente, a noção básica de autonomia da pessoa jurídica, transformando a regra geral em exceção.

Nas hipóteses em que a responsabilidade pelo ato ilícito lesivo ao consumidor possa diretamente ser imputada ao diretor, gerente, controlador, administrador da sociedade empresária, descabe, em princípio, falar da medida em tela. Nesse aspecto, poder-se-ia fazer paralelo com o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) que prevê responsabilidade pessoal pelas obrigações tributárias quando os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado ajam com excesso de poderes, desobedeçam a lei ou mesmo a compilação de regras que formam a sociedade.

No que toca à lei consumerista, não há que se superar a autonomia da pessoa jurídica quando o ato lesivo fora praticado por quem detivera o seu comando, afigurando-se caso de responsabilidade pessoal pela obrigação contraída, salvaguardando-se, desta feita, a integridade da pessoa jurídica no caso em que o ato ilícito tenha concretamente se manifestado por atuação única e pessoal do sócio, gerente ou administrador da empresa.

Noutra seara do ordenamento, vislumbramos a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) trazer em seu art. 2º, §2º, menção expressa sobre a desconsideração da personalidade jurídica – assim como o Código de Defesa do Consumidor – enfatizando grupos societários, responsabilizando-os solidariamente por obrigações trabalhistas descumpridas; vejamos:

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

Voltaremos a mencionar esse dispositivo pela ocasião da análise da responsabilidade tributária do grupo econômico. Para este momento, resta a certeza de que a desconsideração da personalidade jurídica não só pode atingir o sócio, o administrador ou qualquer outra pessoa física, vinculada à empresa, a quem a lei imponha o dever de arcar com o cumprimento da obrigação desta, mas a responsabilidade *in casu* também pode recair sobre uma outra pessoa jurídica que pertença ao mesmo conglomerado societário que a devedora original. Sobre isso, trataremos mais adiante.

### **2.3.2 Desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil.**

Coube ao artigo 50 do Código Civil trazer elementos mais nítidos da *disregard doctrine*, prevendo mecanismos, de ordem objetiva e subjetiva de combate ao abuso da personalidade jurídica. Vejamos:

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

O diploma civil brasileiro assegura à parte supostamente prejudicada e ao Ministério Público, quando a lei lhe autorizar intervir no processo, a possibilidade de requerer ao Judiciário a superação da personalidade da pessoa jurídica da empresa, fazendo com que os efeitos de certas obrigações recaiam sobre os bens de seus administradores ou sócios.

Por se tratar de medida extrema e excepcional, a superação da autonomia da sociedade somente deve ser materializada se configurada uma das hipóteses de abuso da personalidade jurídica disposta no art. 50 do Código Civil. No contexto, o diploma substantivo civil faz previsão expressa de duas situações fáticas em que o referido abuso se dá por caracterizado, quais sejam: o *desvio da finalidade da pessoa jurídica* ou a *confusão patrimonial*.

É importante ressaltar que o instituto da desconsideração da personalidade jurídica não se confunde com a despersonalização da empresa. Naquela há o afastamento de sua autonomia patrimonial no caso concreto, mantendo-se sua integridade jurídica nas demais situações em que estejam envolvidas. Já em relação à segunda, temos o desaparecimento da pessoa jurídica, ou seja, o ente deixa de existir como sujeito subjetivo de direito. Fábio Konder Comparato e Calixto Salomão Filho assim discorrem sobre essa distinção:

Importa, no entanto, distinguir entre despersonalização e desconsideração (relativa) da personalidade jurídica. Na primeira, a pessoa coletiva desaparece como sujeito autônomo, em razão da falta original ou superveniente das suas condições de existência, como por exemplo, a invalidade do contrato social ou a dissolução da sociedade. Na segunda, subsiste o princípio da autonomia subjetiva da pessoa coletiva, distinta da pessoa de seus sócios ou componentes; mas essa distinção é afastada, provisoriamente e tão só, para o caso concreto<sup>18</sup>.

Decerto que a configuração de uma das causas de afastamento temporário da autonomia da pessoa jurídica e sua consequente afetação ao patrimônio do particular a ela vinculada, deve ser cabalmente comprovada no caso concreto, valendo-se o julgador da interpretação restritiva da lei; assegurando-se àquele atingido pela medida o devido processo legal, sob pena de ferir de morte o magno princípio constitucional da propriedade; sem olvidar das outras regras supremas que norteiam a ordem constitucional econômica.

É de se insistir que a análise da ocorrência do evento que se subsume ao disposto na norma do art. 50 do Código Civil, há de ser realizada caso a caso, sendo defesas, ao julgador, ampliações interpretativas que aproximem o seu papel de aplicador e intérprete normativo ao do legislador. Deve o magistrado, por assim, levar a cabo a definição de *desvio de finalidade* da pessoa jurídica, ou de *confusão patrimonial* para poder aplicar o tratamento excepcional. É sempre bom lembrar que a desconsideração da personalidade jurídica é medida de

---

<sup>18</sup> COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 6. ed. São Paulo: Forense, 2014.p. 307

exceção; ao tempo em que o respeito à autonomia patrimonial, regra pacificada no ordenamento pátrio e enraizada na Magna Carta.

Sydney Sanches chamou atenção para o Enunciado nº 146 da III Jornada de Direito Civil do Conselho Nacional de Justiça<sup>19</sup>, cuja transcrição literal não deixa dúvida sobre a imperiosa necessidade de se comprovar efetivamente, no caso concreto, a ocorrência do desvio de finalidade ou da confusão patrimonial para imposição, por parte do Judiciário, da desconsideração da personalidade jurídica, insista-se, medida excepcional que deve ser interpretada restritivamente.

O Ex-Ministro Presidente do Supremo Tribunal Federal ao arrematar sua reflexão, faz alerta importante sobre alguns julgados que, não levando em consideração a efetiva comprovação da presença de um dos requisitos insculpidos no art. 50 do Código Civil, banalizam a utilização do afastamento da autonomia da personalidade jurídica, transformando em regra o que surgiu para ser exceção:

Embora necessário perquirir-se, objetivamente e em cada caso concreto, a presença dos requisitos que autorizem a desconsideração da pessoa jurídica, têm-se visto julgados de tribunais autorizando a excepcionalíssima medida sem o rigor imposto por lei, ou seja, sem a efetiva comprovação dos fatos que a justificam. Julgados injurídicos e injustos, configurando inversão de conceitos e valores, com grave afronta ao direito de propriedade de quem não pode ser responsabilizado, exceto naquelas hipóteses<sup>20</sup>.

O Superior Tribunal de Justiça que tem, em última instância, a função de interpretar e salvaguardar a legislação infraconstitucional, firmou entendimento sobre o artigo 50 do Código Civil, qualificando seu mandamento como providência de exceção somente aplicável nos casos em que efetivamente esteja comprovada a ocorrência de um dos requisitos que fomenta o abuso da personalidade jurídica.

[...] Salvo em situações excepcionais previstas em leis especiais, somente é possível a desconsideração da personalidade jurídica quando verificado o desvio de finalidade (Teoria Maior Subjetiva da Desconsideração), caracterizado pelo ato intencional dos sócios de fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica, ou quando evidenciada a confusão patrimonial (Teoria Maior Objetiva da Desconsideração), demonstrada pela inexistência, no campo dos fatos, de separação entre o patrimônio da pessoa

---

<sup>19</sup> “Nas relações civis, interpretam-se restritivamente os parâmetros de desconsideração da personalidade jurídica previstos no art. 50.”. *III Jornada de Direito civil*. Enunciado 146. Conselho da Justiça Federal. Brasília, 2012.

<sup>20</sup> SANCHES, Sydney. Desconsideração da pessoa jurídica exige prova cabal. 7 fev. 2014. *CONJUR*. 2014.

jurídica e os de seus sócios<sup>21</sup>.

A desconsideração da personalidade jurídica, à luz da teoria maior acolhida em nosso ordenamento jurídico e encartada no art. 50 do Código Civil de 2002, reclama a ocorrência de abuso da personificação jurídica em virtude de excesso de mandato, a demonstração do desvio de finalidade (ato intencional dos sócios em fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica) ou a demonstração de confusão patrimonial (caracterizada pela inexistência, no campo dos fatos, de separação patrimonial entre o patrimônio da pessoa jurídica e dos sócios ou, ainda, dos haveres de diversas pessoas jurídicas). [...] <sup>22</sup>.

Passemos aos comentários sobre as teorias que alicerçam o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, dando ênfase à teoria maior por ser adotada pelo Código Civil brasileiro no artigo aludido, não olvidando, ainda que de passagem, porém, de abordar a teoria menor que, por sua vez, é também acolhida no ordenamento pátrio, por exemplo, no citado artigo 28 e parágrafos, do Código de Defesa do Consumidor.

### *1.3.2.1 A Teoria Maior*

O Direito brasileiro, geralmente, utiliza-se da chamada teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica e tem como exemplo mais significante o referido artigo 50 do Código Civil pátrio. Diante do que expusemos, para se caracterizar o abuso da personalidade jurídica, necessário que o ente se enquadre, faticamente, em um dos requisitos previstos pelo dispositivo aludido, isto é, que desvie sua finalidade enquanto pessoa jurídica ou confunda seu patrimônio com o dos seus sócios ou dos seus administradores.

O ônus da prova da ocorrência do ato fraudulento ou abusivo que desvie a finalidade ou que redunde em confusão do patrimônio do ente cabe a quem requeira o afastamento de sua

---

<sup>21</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3ª Turma). Processual civil e civil. Recurso especial. Ação de execução de título judicial. Inexistência de bens de propriedade da empresa executada. Desconsideração da personalidade jurídica. Inviabilidade. Incidência do art. 50 do CC/02. Aplicação da Teoria Maior da Desconsideração da Personalidade Jurídica. Recurso Especial 970635/SP. 1/12/2009. Recorrente: Fermatic Indústria e Comércio de Máquinas Ltda. Recorrido: New Bel Representações Comerciais Ltda. Relator: Ministra Nancy Andrighi. Brasília, 1 de dezembro de 2009. *Diário [da] Justiça Eletrônico*, 01 dez. 2009. RB v. 554, p. 29. REVJUR, vol. 386 p. 163.

<sup>22</sup> Idem. Superior Tribunal de Justiça (4ª Turma). Agravo regimental em agravo em recurso especial. Desconsideração da personalidade jurídica. Art. 50 do cc/2002. Teoria maior. Mudança de endereço da empresa. Insuficiência. Aferição da presença dos elementos autorizadores da teoria da disregard doctrine. Súmula 7/stj. Agravo regimental não provido. Agravo Regimental em Agravo em Recurso Especial 159889/SP, 15/10/2013. Agravante: Milton Marianno. Agravado : E F Comércio de Equipamentos Eletrônicos Ltda. Relator: Ministro Luis Felipe Salomão, Brasília, 15 de outubro de 2013. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 18 out. 2013.

autonomia, isto é, o terceiro lesado, ou o Ministério Público, se lhe couber intervenção no processo, terá o encargo de demonstrar, por meio de provas indúvidas, que a pessoa jurídica se subsumiu a um dos requisitos estipulados pelo dispositivo civil apontado.

Entretanto, é de se atentar para subjetividade de parte da formulação normativa do citado artigo 50 do CC, o que acarretaria eventuais dificuldades – para aqueles que têm o dever de comprovação – de demonstrar a vontade (intenção subjetiva) deliberada de alguém em praticar um ato eivado de ilicitude que, encoberto pela autonomia da pessoa jurídica, lhe prejudicasse.

Não é sem motivo que, na norma em alusão, há também o elemento de formulação objetiva, leia-se a confusão patrimonial, este bem mais fácil de ser comprovado através de documentos, perícias e laudos, por exemplo, tornando possível a demonstração do pressuposto material para aplicação da superação da autonomia da pessoa jurídica.

Em resumo, a teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica se caracteriza por capitular requisitos de naturezas subjetiva e objetiva para configurar o direito ao afastamento provisório da autonomia da empresa. O primeiro atine ao desvio de finalidade do ente por ato abusivo ou ato fraudulento; este se relaciona com a confusão patrimonial havida entre os bens da sociedade e dos seus sócios. Um tem finalidade de perscrutar o ambiente fático em que pode ser encontrado o abuso da personalidade jurídica; o outro, a função de viabilizar a prova da existência daquele ambiente.

Fabio Ulhoa Coelho<sup>23</sup>, a quem se recorre mais uma vez, ensina que o elemento com formulação subjetiva da teoria em comento serve para delimitar as situações fático-jurídicas em que se deve ignorar temporariamente a constituição da pessoa jurídica, e chamar aqueles que a constituem para responder, com seus patrimônios, pelos danos, causados a terceiros, oriundos de manobras fraudulentas ou abusivas. Já o requisito objetivo tem a função de tornar mais fácil a efetivação da medida excepcional, auxiliando o demandante na constituição do conjunto probatório.

### *1.3.2.2 A Teoria Menor.*

---

<sup>23</sup> “Em suma, entendo que a formulação subjetiva da teoria da desconsideração deve ser adotada como o critério para circunscrever a moldura de situações em que cabe aplicá-la, ou seja, ela é a mais ajustada à teoria da desconsideração. A formulação objetiva, por sua vez, deve auxiliar na facilitação da prova pelo demandante.” COELHO, 2011. p. 64.

Não obstante o ordenamento jurídico pátrio aplicar, em grande parte dos casos previstos em norma, a medida limítrofe, com base na teoria maior, o Direito nacional não deixou de encampar também o afastamento da personalidade jurídica com esteio na chamada teoria menor.

Nesta teoria, a superação da autonomia da pessoa jurídica pode ser implantada com o simples inadimplemento das obrigações com os credores, não se levando em consideração os requisitos de ordem subjetiva ou objetiva inerentes à teoria maior.

O Superior Tribunal de Justiça<sup>24</sup> explica a teoria menor, na seara do direito consumerista, como aquela que se satisfaz com “o estado de insolvência do fornecedor, somado à má administração da empresa”, ou nos casos em que a personalidade jurídica se apresenta como obstáculo ao ressarcimento de danos causados ao consumidor, tal qual o apresentado pelo art. 28, §5º do Código de Defesa do Consumidor, transcrito anteriormente.

Nesse sentido, a teoria menor, notadamente utilizada no Código de Defesa do Consumidor, não prevê pressupostos de rigor para autorizar a desconsideração da personalidade jurídica, bastando que o ente jurídico se apresente como uma dificuldade ao ressarcimento de eventual prejuízo sofrido pelo consumidor, recaindo a obrigação para o sócio ou administrador da pessoa jurídica.

Certamente que a aplicação dessa versão da teoria da desconsideração da personalidade jurídica pode ser justificada no direito consumerista por causa da nítida hipossuficiência do consumidor em relação ao prestador do serviço, ao fabricante do produto ou quem o comercializa etc. Essa motivação, contudo, não há de ser levada em conta quando do

---

<sup>24</sup> “1. É possível, em linha de princípio, em se tratando de vínculo de índole consumerista, a utilização da chamada Teoria Menor da desconsideração da personalidade jurídica, a qual se contenta com o estado de insolvência do fornecedor, somado à má administração da empresa, ou, ainda, com o fato de a personalidade jurídica representar um ‘obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores’ (art. 28 e seu § 5º, do Código de Defesa do Consumidor). 2. Omitindo-se o Tribunal a quo quanto à tese de incidência do art. 28, § 5º, do CDC (Teoria Menor), acolhe-se a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC. 3. Recurso especial parcialmente conhecido e provido.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (4ª Turma). Direito do consumidor e processual civil. Recurso especial. Execução frustrada. Pedido de desconsideração da personalidade jurídica. Indeferimento. Fundamentação apoiada na inexistência dos requisitos previstos no art. 50 do código civil de 2002 (teoria maior). Alegação de que se tratava de relação de consumo. Incidência do art. 28, § 5º, do CDC (teoria menor). Omissão. Ofensa ao art. 535 do CPC reconhecida. Recurso Especial nº 1111153/RJ, 06 de dezembro de 2012. Recorrente: Recorrido: Relator: Ministro Luis Felipe Salomão, Brasília, 06/12/2012. *Diário [da] Justiça Eletrônico*, 04 fev. 2013. (Grifo nosso)

afastamento da autonomia da empresa para fins, por exemplo, de responsabilização de sócio (seja pessoa física ou pessoa jurídica) por suas dívidas tributárias.

Afirmar-se que o Estado-tutor, detentor exclusivo do direito de tributar e de legislar sobre a tributação, é parte hipossuficiente da relação jurídica de natureza obrigacional tributária, beira o absurdo. Mais que negar sua organização de competências com base no princípio republicano, é negar sua própria condição de ente soberano. Assim, para fins de cumprimento de obrigação ou de responsabilização tributária, a desconsideração da personalidade jurídica somente pode ser alcançada, uma vez configurado o abuso de personalidade com esboço na teoria maior, positivada, entre nós, pelo artigo 50 do Código Civil.

#### 2.4 SOBRE O PRECEDENTE DO STJ – RESP 1312591/RS – QUE ENTENDEU SE TRATAR DE DIREITO POTESTATIVO, O DIREITO AO REQUERIMENTO DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

Esta reflexão tem como marco inicial um julgado do Superior Tribunal de Justiça, especificamente o Recurso Especial 1312591/RS, de relatoria do Exmo. Sr. Ministro Luiz Felipe Salomão, que versa sobre suposto *direito potestativo* de requerimento da desconsideração da personalidade jurídica da empresa por esvaziamento patrimonial, redirecionando a responsabilidade pelas suas dívidas aos sócios e aos administradores (terceiros), uma vez preenchidos os chamados *requisitos autorizadores da medida*.

O caso concreto se deu nas searas do direito civil e do direito comercial, utilizando-se as regras materiais previstas no código civil, como ali destacado, afastando-se a autonomia da empresa, como já dito, por esgotamento de seu patrimônio que, obviamente, não se mostrava suficiente para o pagamento de suas dívidas. Passemos ao citado acórdão:

A **desconsideração** da personalidade jurídica é técnica consistente na ineficácia relativa da própria pessoa jurídica - *rectius*, ineficácia do contrato ou estatuto social da empresa -, frente a credores cujos direitos não são satisfeitos, mercê da autonomia patrimonial criada pelos atos constitutivos da sociedade. 2. Ao se **pleitear a superação da pessoa jurídica, depois de verificado o preenchimento dos requisitos autorizadores da medida, é exercido verdadeiro direito potestativo de ingerência na esfera jurídica de terceiros - da sociedade e dos sócios -, os quais, inicialmente, pactuaram pela separação patrimonial.** 3. Correspondendo a direito **potestativo**, sujeito a prazo decadencial, para cujo exercício a lei não previu prazo especial, prevalece a regra geral da inesgotabilidade ou da

**perpetuidade, segundo a qual os direitos não se extinguem pelo não-uso. Assim, à míngua de previsão legal, o pedido de desconsideração da personalidade jurídica, quando preenchidos os requisitos da medida, poderá ser realizado a qualquer tempo.** 4. Descabe, por ampliação ou analogia, sem qualquer previsão legal, trazer para a **desconsideração** da personalidade jurídica os prazos prescricionais previstos para os casos de retirada de sócio da sociedade (arts. 1003, 1.032 e 1.057 do Código Civil), uma vez que institutos diversos. 5. "Do encerramento irregular da empresa presume-se o abuso da personalidade jurídica, seja pelo desvio de finalidade, seja pela confusão patrimonial, apto a embasar o deferimento da **desconsideração** da personalidade jurídica da empresa, para se buscar o patrimônio individual de seu sócio" (REsp 1259066/SP, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJe 28/06/2012). 6. Reconhecendo o acórdão recorrido que a ex-sócia, ora recorrente, praticou atos que culminaram no encerramento irregular da empresa, com desvio de finalidade e no esvaziamento patrimonial, a revisão deste entendimento demandaria o reexame do contexto fático-probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial ante o óbice da Súmula 7/STJ. 7. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, não provido.<sup>25</sup> (Grifos nossos).

O que nos chama atenção no precedente analisado é o fato de que, mesmo não se tratando, o acórdão pontuado, de matéria afeita ao Direito tributário, a desconsideração da personalidade jurídica e o consequente redirecionamento das responsabilidades da pessoa jurídica para os sócios e administradores, comumente têm consequências tributárias, já que boa parte do passivo das empresas é representado por créditos tributários não adimplidos; estes dotados de uma série de privilégios que a lei lhes confere.

Nesse raciocínio, não obstante o julgado tenha sido ambientado no Direito privado, o redirecionamento das dívidas da pessoa jurídica para seus sócios ou administradores se dá comumente em ações de execução fiscal, para fins de adimplemento dos créditos tributários não quitados pela empresa, atingindo, por óbvio, o campo da responsabilidade tributária, mormente com esteio no artigo 50 do Código Civil, que dá ensejo à responsabilidade tributária do grupo econômico, sem olvidar os inúmeros casos fundamentados no disposto no art. 135, III, do CTN, c/c com a Súmula nº 435<sup>26</sup> do STJ.

---

<sup>25</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (4ª Turma). Direito civil e comercial. Desconsideração da personalidade jurídica. Direito potestativo que não se extingue pelo não-uso. Prazo prescricional referente à retirada de sócio da sociedade. Não aplicação. Institutos diversos. Requisitos para a desconsideração. Revisão. Súmula 7/STJ. Recurso Especial 1312591/RS. Recorrente: Eaton Holding S/A. Recorrido: Raysul Comércio e Serviços Tecnológicos Ltda. Relator: Ministro Luis Felipe Salomão. Brasília, 11/06/2013. *Diário [da] Justiça Eletrônico*, 1 jul. 2013.

<sup>26</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o

Ao menos no campo tributário, o tema ainda não tem regulamentação específica em lei, passando os tribunais a terem um papel não só de interpretação da legislação apresentada, mas de verdadeira fonte ejetora do direito, na medida em que seus julgados pacificados, ou mesmo precedentes, em determinadas circunstâncias, disciplinam questões de ordem material, tais como aplicação de prazos decadenciais e prescricionais ou de escopo processual, mesmo após a chegada do novo Código de Processo Civil, que passou, como já visto, a dar tratamento adjetivo ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica em seus artigos 133 a 138.

Uma vez que a superação da autonomia da pessoa jurídica, apesar de ser medida extrema, apresenta-se frequentemente nas execuções fiscais, passemos a considerar a hipótese de se tratar o requerimento da administração pública tributária verdadeiro direito potestativo. Nessa toada, o Ministro Relator firma entendimento no acórdão abaixo transcrito, que se trata de direito sujeito a prazo decadencial e, uma vez que a lei não previu prazo especial para o mesmo, “prevalece a regra geral da inesgotabilidade ou da perpetuidade, segundo a qual os direitos não se extinguem pelo não-uso”.

Assim, pretende-se refletir acerca da caracterização do pedido de extensão da responsabilidade a terceiros em razão da desconsideração da personalidade jurídica enquanto *verdadeiro direito potestativo (do fisco) de ingerência na esfera jurídica de terceiros*, leia-se do sócio ou da sociedade, sujeito a prazo decadencial e que, no caso em deslinde, dá-se *ad perpetuam*. No mesmo sentido, o REsp 1348449/RS<sup>27</sup>.

## 2.5 DO DIREITO POTESTATIVO.

Há de se investigar academicamente a assertiva estabelecida no REsp 1312591/RS, posto que em casos outros analisados pelo Superior Tribunal de Justiça, a ultrapassagem da autonomia do ente jurídico, com o consequente redirecionamento da responsabilidade correlata para o sócio ou pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, não foi entendido de tal

---

redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Brasília, 14/04/2010. *Diário [de] Justiça Eletrônico*. 13 maio 2010.

<sup>27</sup> Idem. Superior Tribunal de Justiça (4ª Turma). Direito civil e comercial. Desconsideração da personalidade jurídica. Direito potestativo que não se extingue pelo não uso. Prazo prescricional referente á retirada de sócio da sociedade. Não aplicação. Institutos diversos. Recomposição da pluralidade societária e penhora. Revisão. Súmula 7/STJ. Multa art. 475-J do CPC. Execução provisória. Não incidência. Recurso Especial 1348449/RS. 11/04/2013. Recorrente: Eaton Ltda. Recorrido: Raysul Comércio e Serviços Tecnológicos Ltda. Relator: Ministro Luis Felipe Salomão. Brasília/DF, 11/04/2013. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 4 jun. 2013.

maneira, resultando em perigosa abertura de precedentes díspares no Tribunal, que tem por objetivo institucional último, unificar o entendimento da legislação infraconstitucional.

Malgrado a diversidade das situações materiais envolvidas nos casos concretos e das regras próprias advindas de ramos autônomos dos direitos que as regem, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, em sua essência, é um só, o que nos leva à reflexão sobre a natureza jurídica do direito de se invocá-lo e, por consequência, do lapso temporal que dispõe o requerente de exercê-lo.

Costumeiramente, vislumbra-se na relação jurídica dois polos contrapostos em torno de um objeto; chama-se de ativo o sujeito detentor de um direito; de passivo aquele que tem um dever jurídico em relação ao primeiro, cujo conteúdo materializa-se no citado objeto. Na lição de Hans Kelsen<sup>28</sup> o direito que se contrasta ao dever jurídico é um direito subjetivo.

O professor vienense atenta para a polissemia da expressão “direito subjetivo”, na medida em que pode “designar várias situações muito diferentes umas das outras”. Decerto que “uma delas se refere a afirmação de que um indivíduo tem o direito de se conduzir de determinada maneira”, agindo ou se omitindo, o que vem a caracterizar uma conduta positiva ou negativa em relação a outrem.

Importa que, segundo a teoria pura de Kelsen, o direito subjetivo pode significar que um indivíduo ou até mesmo todos os indivíduos se encontrem obrigados a ter determinada conduta em relação a outrem, este, titular de um direito subjetivo.

Vicente Ráo<sup>29</sup> define direito subjetivo como um poder de ação fruto da vontade de um indivíduo manifestado através de relações entre pessoas físicas ou jurídicas; disciplinado pela ordem jurídica e que recai sobre atos ou bem materiais ou imateriais. Ao tratar da classificação dos direitos privados subjetivos, Vicente Ráo, com base na doutrina de James Goldschmidt, dividiu-os em direitos “potestativos” ou “constitutivos” e direitos “imperativos”, estes subdivididos em “pretensões” e “poderes”.

Os primeiros seriam aqueles “formados pela faculdade de constituir ou extinguir uma relação jurídica, mediante declaração unilateral de vontade”<sup>30</sup>. Os segundos, no que pertine às

---

<sup>28</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1994, p. 140.

<sup>29</sup> RÁO, 2004.

<sup>30</sup> RÁO, 2004. p. 952.

pretensões, caracterizar-se-iam como direitos subjetivos típicos, isto é, aqueles que correspondem ao direito de exigir uma ação ou uma abstenção, o que os assemelharia a uma obrigação. Quanto aos poderes, classifica o professor como:

[...] direito em virtude do qual se atribui a alguém um imperativo jurídico que adstringe, quem lhe é subordinado, a cumprir um dever negativo de tolerância, ou um direito positivo de obediência, ou o adstringe ao cumprimento de certa e determinada prestação.<sup>31</sup>

No mesmo sentido, Karl Larenz<sup>32</sup> entende direito potestativo como aquele que permite a determinada pessoa levar a cabo uma relação jurídica com outra, ou de determinar de forma específica o seu conteúdo, inclusive modificando-a ou rescindindo-a por meio uma declaração de vontade unilateral, via de regra. Isto é, de um ato constitutivo unilateral. E arremata:

El derecho potestativo confiere al titular un poder jurídico que se traduce en la posibilidad de producir efectos jurídicos sólo según su voluntad, para producir los cuales, dado que por ello es afectada la esfera jurídica de otro, se requiere normalmente el consentimiento de éste.

Larenz ressalta ainda que corresponde ao direito potestativo – para a parte oponente a esse direito – uma vinculação que impõe àquele que se encontra no pólo passivo dessa relação jurídica, a obrigação de aceitar ou tolerar uma modificação jurídica, que ingressa subitamente em sua esfera jurídica, sem nada poder fazer<sup>33</sup>.

Lourival Vilanova<sup>34</sup>, ao lecionar sobre as partes que compõem a relação jurídica, diferencia direito subjetivo, em estrito senso, de direito potestativo, aduzindo que naquele, ao titular ativo “contrapõe-se o titular passivo com dever jurídico (conduta/omissão). O titular passivo na relação de direito potestativo não tem dever a prestar, pois fica reduzido à posição de sujeição”. Neste caso, o sujeito passivo apenas suporta os efeitos jurídicos advindos do direito subjetivo do sujeito ativo, que, ao exercitá-lo, por um ato unilateral, constitui, modifica ou extingue a relação jurídica.

---

<sup>31</sup> Idem, loc. cit.

<sup>32</sup> LARENZ, Karl. *Derecho civil: parte general*. Tradução de Miguel Izquierdo y Macías. Picavea-Madri: Revista de Derecho Privado, 1978. p.281.

<sup>33</sup> Ibidem. p.282

<sup>34</sup> VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 231.

Vilanova afirma que, embora ao direito potestativo não corresponda um dever jurídico correlativo, mas sim um estado de sujeição por parte do oponente a esse direito, a relação jurídica existe. “A inexistência de dever jurídico, cujo descumprimento representasse ato ilícito, no direito potestativo, ou a contraprestação típica no direito subjetivo, não altera a relacionalidade.”<sup>35</sup>

Na lição de Silvio de Salvo Venosa<sup>36</sup>, é a faculdade ou poder, enquanto perdurar uma situação de fato ou jurídica, conferido uma pessoa pública ou privada, de exercer um direito (potestativo), devendo a outra parte se sujeitar a tal direito.

Orlando Gomes<sup>37</sup> ensina que a máxima “a todo direito corresponde uma obrigação” é verdadeira apenas em tese, tendo em vista existirem direitos nos quais “a faculdade de agir não se correlaciona a uma prestação de outrem.” Esses seriam os direitos potestativos! O autor afirma ainda que os direitos potestativos não são, propriamente, direitos subjetivos, justamente, “por não lhe ser correlata uma obrigação.”

Agnelo Amorim Filho, professor da Universidade Federal da Paraíba, publicou artigo na Revista de Direito Processual, em 1961, em que propôs critérios científicos para diferenciar a prescrição da decadência. O texto foi sedimentado à luz do Código Civil de 1916, que trazia tratamento indistinto para os dois institutos, malgrado as diferenças teóricas e dos efeitos por eles produzidos; sem olvidar da pouquíssima atenção dada à decadência e ainda ao fato de o Código pretérito trazer no mesmo capítulo os prazos decadenciais e prescricionais, o que, naturalmente, gerava dúvida sobre a natureza jurídica do prazo.

Não é sem motivo, portanto, que o trabalho de Agnelo Amorim Filho até hoje tem forte ressonância nas discussões sobre o tema, cuja pacificação de entendimento em determinadas situações fático-jurídicas se mostra ainda longínqua. Diante disso, convém abordarmos os direitos potestativos e mais adiante o tipo e a natureza jurídica dos prazos que os disciplinam, sendo tais ilações de fundamental importância ao desenvolvimento do nosso pensamento.

Valendo-se das lições de Chiovenda, Agnelo Amorim Filho classifica os direitos subjetivos, dividindo-os, basicamente, em dois grupos, pertencendo ao primeiro aqueles que

---

<sup>35</sup> VILANOVA, 2000, p. 232

<sup>36</sup> VENOSA, 2007, p. 325.

<sup>37</sup> GOMES, 2010, p. 91.

têm por *finalidade um bem da vida* a ser conseguida por meio de uma prestação positiva ou negativa do sujeito passivo da relação jurídica. O Professor traz como exemplos de direitos a pretensão todos aqueles integrados às classes dos direitos reais e pessoais.

O segundo grupo de direitos subjetivos a que se refere o professor paraibano é dos chamados direitos potestativos. Estes, entendidos como os que se “exercitam e atuam mediante simples declaração de vontade, mas, em alguns casos, com a necessária intervenção do juiz.” Tendem a produzir um efeito jurídico em prol de um sujeito e contrário ao outro que nada pode fazer a não ser se sujeitar à produção desses efeitos<sup>38</sup>.

Ressalta ainda Agnelo Amorim que, embora admitido por grande parte da doutrina, os direitos potestativos também enfrentam objeções e críticas à sua existência por vários autores, que alegam tratarem-se, nada mais, de faculdades ou demonstrações da capacidade jurídica, não existindo, desta feita, um direito ao qual não corresponda um dever. Nesse sentido, preleciona:

Assim, acentua ele, em primeiro lugar, que o exercício de um direito potestativo cria um estado de sujeição para outras pessoas, coisa que não ocorre com o exercício das meras faculdades. Por sujeição, como já vimos, deve-se entender a situação daquele que, independentemente da sua vontade, ou mesmo contra sua vontade, sofre uma alteração na sua situação jurídica, por força do exercício de um daqueles poderes atribuídos a outra pessoa e que recebem a denominação de direitos potestativos<sup>39</sup>.

Desta feita, os direitos potestativos podem ser definidos como aqueles cujos exercícios criam para um ou vários sujeitos um estado de sujeição, este compreendido como uma circunstância que faz com que alguém, independentemente de sua vontade, veja-se impelido a sofrer mudança em determinada situação fático-jurídica, por consequência do exercício do direito subjetivo (potestativo) por outrem.

Na visão de Agnelo Amorim Filho, *prima facie*, os direitos potestativos são exercidos mediante simples declaração de vontade de quem o titulariza, não havendo, por conta do já mencionado estado de sujeição, expressão qualquer de vontade de quem a eles se sujeita;

---

<sup>38</sup> “Da exposição feita acima se verifica facilmente que a principal característica dos direitos potestativos é o estado de sujeição que o seu exercício cria para outra ou outras pessoas, independentemente da vontade dessas últimas, ou mesmo contra a sua vontade.” AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista de Direito Processual Civil*. São Paulo, v. 3º, p. 95-132, jan./jun. 1961. p.4-5.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p.6

muito menos necessidade de intervenção do Poder Judiciário para sua efetivação. Entrementes, existem categorias de direitos postestativos que, subsidiária ou obrigatoriamente, só podem ser exercidos por meio de propositura de ação no âmbito do Judiciário<sup>40</sup>.

### 2.5.1 A classificação da ação e os direitos potestativos.

Quando da publicação de seu escrito no início da década de 60, Agnelo Amorim Filho, insista-se, com espeque nas lições de Chiovenda, utilizou-se da classificação ternária das ações judiciais, relacionando às condenatórias os direitos prestacionais; às constitutivas, os direitos potestativos.

Acerca das ações declaratórias, o jurista paraibano entendeu que, uma vez que tais ações visam a declarar existência, inexistência ou modo de ser, obtendo uma *certeza jurídica* (declaratórias *stricto sensu*), não se associariam diretamente nem aos direitos prestacionais, nem aos direitos potestativos.

No que pertine às ações condenatórias, diferenciam-se das declaratórias pelo fato de não apenas declararem a existência de uma situação jurídica, mas, também, criarem condições para efetivação desses direitos reclamados. É cediço que uma sentença em ação condenatória traz consigo representativa carga eficaz declaratória, não se limitando, entrementes, a declarar a responsabilidade de alguém por dano causado a outrem (declaratória *stricto sensu*), mas determinando pagamento de indenização ao sujeito lesado, por exemplo.

Ponto importante a ser destacado é o fato de que a sentença condenatória, se descumprida pelo réu, de *per si*, não terá condições de tornar real e efetivo o direito do autor. Nessa toada, a sentença condenatória (fruto da ação de natureza condenatória) abre para o autor a possibilidade de execução de seu mandamento, *rectius*, de sanção executiva.

Diante da possibilidade de execução de uma sentença condenatória, depara-se o sujeito ativo dessa relação jurídica com o efetivo exercício de um direito a uma prestação, em face do

---

<sup>40</sup> “Ao propor uma daquelas ações por meio das quais são exercidos os direitos potestativos da segunda e da terceira categorias, o respectivo autor não pleiteia do réu qualquer prestação, seja prestação de dar, de fazer, de não-fazer, de abster-se, ou de outra espécie. O que ele visa com a propositura da ação é, apenas, criar, extinguir, ou modificar determinada situação jurídica, e isso é feito independentemente da vontade, ou mesmo contra a vontade da pessoa ou pessoas que ficam sujeitas aos efeitos do ato. Assim, o réu da ação, embora não fique obrigado a uma prestação, sofre uma sujeição.” AMORIM FILHO, 1961. p. 8.

sujeito passivo correspondente. Daí a associação feita por Agnelo Amorim Filho entre as ações de natureza jurídica condenatória e os direitos subjetivos prestacionais<sup>41</sup>, isto é, aqueles cujas relações jurídicas se expressam com o direito subjetivo de alguém, se vendo oposto a uma contraprestação correlativa de outrem (dever jurídico).

Por suas vezes, as ações constitutivas, tais quais as ações condenatórias, também trazem em seus bojos expressiva carga eficaz declaratória, vez que, antes de constituírem, desconstituírem (extinguírem), modificarem uma situação jurídica, acabam por declarar situação ou circunstância que viabiliza a “constituição”.

Nas ações constitutivas não se pleiteiam prestações do sujeito passivo, mas se busca, através destas, formar, modificar ou extinguir um estado jurídico, e as sentenças proferidas nessa classe de ações bastam por si sós, isto é não carecem de medida executória, já que “o conteúdo (das ações constitutivas) se esgota com o provimento judicial que determina a criação, a modificação ou a extinção do estado jurídico.”<sup>42</sup> A elas são associados os direitos potestativos.

### **2.5.2 Da natureza jurídica do prazo que atinge os direitos potestativos – Conceitos lógico-jurídicos ou jurídico-positivos?**

É de bom alvitre relembrar que o desenvolvimento das ideias aqui postas, teve instigação oriunda do REsp 1312591/RS, de relatoria do Exmo. Sr. Ministro do Superior Tribunal de Justiça Luiz Felipe Salomão, que entendeu se tratar o pedido de desconsideração da personalidade jurídica e consequente redirecionamento da responsabilidade pelas dívidas da sociedade para seus sócios como verdadeiro direito potestativo não atingido, no caso concreto, pelo instituto da decadência por falta de previsão legal específica.

Desta feita, alcançada a definição de direito potestativo, bem como dos tipos de ações a eles associados (ações constitutivas), mister se voltar atenção para a natureza jurídica dos

---

<sup>41</sup> “Considerando-se o exemplo narrado, observa-se que a sentença condenatória diferencia-se da sentença declaratória apenas porque abre a oportunidade para a execução. É por tal motivo que se afirma e sempre se afirmou que a sentença condenatória é caracterizada pela sanção executiva. Na verdade, a sentença condenatória possui esse nome, ao invés de possuir o nome de declaratória, por que abre a oportunidade para a execução.” MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. Curso de processo civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. v. 2. p. 465

<sup>42</sup> AMORIM FILHO, 1961. p. 11

prazos que os atingem e, em momento imediatamente posterior, se tais prazos estabelecidos pelo direito civil podem, simplesmente, ser *trasladados* para o campo tributário, aplicando-se, por exemplo, aos casos de redirecionamento da execução fiscal aos sócios e administradores da pessoa jurídica.

Eurico Marcos Diniz de Santi, na introdução de sua obra sobre decadência e prescrição no Direito tributário, é taxativo ao afirmar que o tempo é um fenômeno natural que tem o poder de consumir os “fatos e os direitos que deles advém”, de sumir com provas, ocorrendo “no tempo e pelo tempo” a extinção do direito pelos institutos da decadência e da prescrição. E arremata:

Cego, tal qual Chronos, o direito, implacável, devora o direito que de sua seiva surge. Decadência e prescrição não são formas de fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo.<sup>43</sup>

Apoiado na lição do Prof. Di Santi, de que a decadência e a prescrição são formas concretas de que o direito se valeu para lidar com o tempo, estabelecemos aqui a premissa de que esses institutos temporais são categorias jurídico-positivas, posto permitirem ao legislador liberdade para alterar suas estruturas de eficácia.

Sobre o problema, Jaldemiro Rodrigues de Ataíde Jr.<sup>44</sup>, ensina que a decadência e a prescrição, por serem categorias eficaciais imputáveis aos fatos jurídicos, “mais precisamente, ao ato-fato lícito caducificante”, dão margem de liberdade para que o legislador estabeleça os prazos decadenciais e prescricionais; suas formas de contagem; interrupção; suspensão e as consequências advinda destes. Por tais razões, tratam-se a decadência e a prescrição de conceitos jurídicos-positivos e não lógico-jurídicos.

---

<sup>43</sup> “O tempo consome os fatos e o direito que deles advém. No tempo, a lei ganha sentido, nasce o direito. No tempo morrem os fatos, somem as provas. No tempo e pelo tempo, o direito extingue o direito: ocorrem a decadência e a prescrição.” DI SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.p. 25.

<sup>44</sup> “A prescrição e a decadência são categorias eficaciais imputáveis a fatos jurídicos –mais precisamente, ao ato-fato caducificante-, havendo, pois, considerável margem de liberdade do legislador na sua escolha, que (i) pode dispor a respeito dos prazos prescricionais (reduzindo-os ou ampliando-os); (ii) pode dispor sobre suspensão e interrupção dos prazos prescricionais; (iii) pode dispor sobre os efeitos da prescrição(extinção do próprio direito, ao invés de encobrimento da eficácia de pretensão); (iv) pode estabelecer como prescritível ação antes sujeita a prazo decadencial; (v) pode estabelecer como imprescritível ação antes tida como prescritível etc.” ATAÍDE JÚNIOR. Jaldemiro Rodrigues de. Prescrição e decadência: conceitos lógico-jurídicos ou jurídicos-positivos. In: DIDIER JR. Fredie et. al (Coords.). *Coleção grandes temas do novo CPC*. Salvador: JusPODIVM, 2016. v. 3. p.228.

Pontes de Miranda<sup>45</sup>, de forma peremptória atestou que a prescrição é instituto do direito positivo e que, por isso, o legislador poderia determinar prazos de suspensão ou interrupção da decadência, diferente da imutabilidade do fluxo e direção cronológicos que somente avançam, o que nos leva à imperiosa conclusão de que considerava tais institutos como conceitos jurídicos-positivos.

Acostamo-nos às opiniões aduzidas, entendendo se tratarem a decadência e a prescrição de conceitos jurídicos-positivos, cujos efeitos, suspensões e interrupções de prazo, além da própria descaracterização (classificação) de um instituto para outro, podem ser modificados ao talante do legislador. O fato jurídico que hoje pode ser fulminado pela prescrição, amanhã, a depender da vontade do legislador, pode vir a ser extinto por decurso de um prazo decadencial. Nada impede, também, que determinado fato jurídico até então não disciplinado em termos temporais pelo direito, passe a ter suas consequências regidas pelo tempo, bem como a decadência passe a atingir os direitos à pretensão, normalmente golpeados pela prescrição.

Tomemos por exemplo o Código Tributário Nacional, que traz no mesmo artigo e inciso (art. 156, V) a decadência e a prescrição como causas de extinção do crédito tributário, estabelecendo prazo igual para ambas, porém diferenciando as formas de suas contagens e os efeitos aplicados a cada um dos institutos, *ex vi*, Arts. 150, §4º; 173 e 174. O legislador em nada é proibido de alterar a disciplina da matéria, desde que, obedecendo ao contido no artigo 146, inciso III, alínea “c” da Magna Carta, o faça se utilizando do instrumento normativo “lei complementar”. Tem-se, desta feita, estabelecida a premissa de que a decadência e a prescrição são conceitos jurídicos-positivos.

## 2.6 DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO – EM BREVES COMENTÁRIOS.

### 2.6.1 Decadência

Não faz parte dos objetivos deste trabalho formular conceitos ou estudar profundamente as diferenças e nuances havidas entre a decadência e a prescrição; várias são obras de

---

<sup>45</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*: parte geral. 2. ed. Atualizado por Wilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2000. Tomo I. p. 100-101.

civilistas e tributaristas que se preocupam com o estudo do tema. Entrementes, a análise do direito potestativo passa, por necessidade, pela análise desses institutos, notadamente seus efeitos.

O Código Civil de 1916 não disciplinou específica e taxativamente a decadência, confundindo-a com a prescrição, visto tratá-las como se fossem uma só categoria jurídica, trazendo seus prazos previstos no mesmo capítulo. Não suficiente, por terem ambos os institutos efeitos extintivos associados ao passar do tempo motivados pela desídia de um sujeito titular do direito subjetivo, a doutrina e a jurisprudência, inicialmente, confundiram a decadência e a prescrição, o que gerou problemas de ordem fática, dadas as diferenças nos efeitos que cada uma carrega. Sobre o problema, Maria Helena Diniz comentou:

O Código civil brasileiro de 1916 não tratava, explicitamente, da decadência, confundindo prescrição e decadência devido à analogia existente entre ambas, por terem o traço comum da carga deletéria do tempo aliada à inatividade do titular, e englobava, por isso, num só capítulo, prazos prescricionais e decadenciais. Não obstante a jurisprudência e a doutrina passaram a entender que a decadência era um instituto jurídico que fazia parte de nosso direito positivo<sup>46</sup>.

A evolução da doutrina e da jurisprudência, com a pacificação de que tais institutos pertencem originariamente ao direito privado, sendo conceitos jurídicos-positivos, fizeram com que o Diploma de 2002, sem qualquer prejuízo ao disciplinamento da prescrição, se ocupasse com a decadência, tratando-a destacadamente nos artigos 207 a 2011, sem se olvidar do disposto no Código de Defesa do Consumidor, que, em seu artigo 26<sup>47</sup>, menciona expressamente o instituto aclamado.

---

<sup>46</sup> DINIZ, 2011. p. 449.

<sup>47</sup> “Art. 26. O direito de reclamar pelos vícios aparentes ou de fácil constatação caduca em:

I - trinta dias, tratando-se de fornecimento de serviço e de produtos não duráveis;

II - noventa dias, tratando-se de fornecimento de serviço e de produtos duráveis.

§ 1º Inicia-se a contagem do prazo decadencial a partir da entrega efetiva do produto ou do término da execução dos serviços.

§ 2º Obstat a decadência:

I - a reclamação comprovadamente formulada pelo consumidor perante o fornecedor de produtos e serviços até a resposta negativa correspondente, que deve ser transmitida de forma inequívoca;

II - (VETADO)

III - a instauração de inquérito civil, até seu encerramento.” Cf. Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990.

Orlando Gomes também destaca a falta de critérios de distinção entre a decadência e a prescrição como maior causa das imprecisões conceituais entre ambas, ressaltando que as diferenças entre os institutos devem ser traçadas a partir de suas essências, para nós, naturezas jurídicas, e não simplesmente com base em seus efeitos, a saber:

A confusão entre a prescrição e a decadência permanece devido à inexistência de um critério de distinção a salvo de reservas.

Os subsídios da doutrina não fornecem elementos para uma distinção clara, mas a dificuldade de identificá-los não deve ser razão para abandonar a distinção. Deve ser feita quanto à essência dos dois institutos, para que se possa saber se o prazo é de decadência ou de prescrição. A diferença dos efeitos ajuda a compreendê-la, mas, em si, não proporciona critério para a qualificação e é tal critério o que se busca definir.<sup>48</sup>

É ponto pacífico na doutrina que a decadência afeta o direito, provocando sua extinção pelo não exercício de seu titular no prazo fixado em norma ou voluntariamente determinado. Na verdade, tanto a decadência quanto a prescrição atingem diretamente direitos. A primeira, fulmina o direito material; a segunda, o direito a uma pretensão, esta exercida via ação judicial.

Nesse sentido, Francesco Messineo confirma que a diferença entre decadência e prescrição se dá pelo fato da decadência se relacionar a um poder, de um direito atribuído, enquanto que a prescrição é correlata a um direito subjetivo, ao ato de exercício desse direito.

Una recente formulazione farebbe consistere la differenza fra decadenza e prescrizione in questo: che la decadenza è correlativa a un potere, potestà, laddove a prescrizione è correlativa a un diritto soggettivo. Tale formulazione esaurirebbe, in questo che si è detto, il distacco fra i due istituti e prescinderebbe dalla circostanza di ordine tecnico, qui rilevata, che, nel primo caso, è in questione il primo atto (o l'único atto) di esercizio, nell'altro, un ulteriore (o ulteriori) atto di esercizio.<sup>49</sup>

Conclui-se que se a decadência extingue o direito material em sua essência, anularia também, ainda que por viés oblíquo, a possibilidade jurídica de se pleiteá-lo por meio de uma

---

<sup>48</sup> GOMES, 2010. p. 390.

<sup>49</sup> “Uma formulação recente consistiria na diferença entre decadência e prescrição no seguinte: a decadência tem relação com um poder, uma atribuição, enquanto que a prescrição é correlativa a um direito subjetivo. Esta formulação esgotaria, naquilo que é dito que o destaque entre os dois institutos e prescindiria de circunstância de ordem técnica, que reconhece que no primeiro caso o primeiro ato ou único ato de exercício está em questão, no outro, um ulterior ou ultteriores atos de exercício.” (Tradução nossa). MESSINEO, Francesco. *Manuale di diritto civile e commerciale*. 9. ed. Milano: Giuffrè, 1972. p.195.

ação judicial. Que sentido haveria o exercício do direito de ação se o direito material a este correlacionado já está morto?

É de se destacar, no entanto, que a decadência se aplica aos direitos potestativos,<sup>50</sup> isto é, aqueles sem pretensão, posto que tencionam à modificação de um estado jurídico, seja por sua constituição, desconstituição ou alteração, remetendo o sujeito obrigado a verdadeira situação de sujeição em sua esfera jurídica, não havendo qualquer participação de sua vontade. A lição de Roque Carrazza sobre o tema, nos dá a segurança necessária para o sustento da assertiva.

Decadência é a perda do direito, por sua não-constituição, durante certo lapso de tempo.

Só se decai de direitos potestativos, vale dizer, daqueles que a lei confere a determinadas pessoas, para que mediante declaração unilateral de vontade, alterem situações jurídicas que envolvem terceiros. Os direitos potestativos tendem a modificar situações jurídicas existentes, criando, para terceiros, sem que estes contribuam com a própria vontade, estados de sujeição.

Por aí já percebemos que a decadência não se aplica a direitos constituídos, mas, apenas, a direitos por constituir ou, se preferirmos, em vias de formação.

[...]

No caso tributário, a decadência gira em torno do direito que o fisco tem de, unilateralmente, constituir o crédito tributário, pelo lançamento. É o caso, porém, desde já destacarmos que esta possibilidade – que, verdade seja, traz intranquilidade para os contribuintes – não dura ad eternum.<sup>51</sup>

Nessa toada, quanto maior for o grau de interferência dos direitos potestativos na esfera jurídica de outro(s), maior também se mostrará a intranquilidade social gerada pela incerteza do exercício ou do não exercício de tais direitos. Por tal razão que o ordenamento prevê para certos direitos potestativos, a serem exercidos extrajudicial ou judicialmente, prazo decadencial, para que o titular promova seu exercício, sob pena de extinção pelo decurso do tempo fixado em norma.

---

<sup>50</sup> “A decadência impede que o direito, até então existente em potência, passe a existir em ato, extinguindo-o antes que se exteriorize ou adquira existência objetiva. A decadência dá-se quando um direito potestativo não é exercido extrajudicial ou judicialmente dentro do prazo. Atinge um direito sem pretensão, porque tende à modificação do estado jurídico existente [...]”. DINIZ, 2011. p. 450.

<sup>51</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Editora Noeses, 2010. p. 344.

Invocando-se uma vez mais a inteligência de Agnelo Amorim Filho, por meio de seu emblemático escrito, a demarcação de um lapso temporal extintivo de tais direitos tem por explicação lógica o fato de que, diferentemente dos direitos passíveis de lesão, o que causa instabilidade na paz social é justamente a imprevisibilidade da efetivação ou não, em decorrência do seu exercício ou não exercício, do direito material, já que eles não dão azo à pretensão, muito menos à existência de ação. De tal sorte,

[...] o que intranquiliza não é a possibilidade de ser exercitada a pretensão ou proposta a ação, mas a possibilidade de ser exercido o direito. Assim, tolher a eficácia da ação, e deixar o direito sobreviver (como ocorre na prescrição), de nada adiantaria, pois a situação de intranquilidade continuaria de pé.”<sup>52</sup>

Na seara tributária, não obstante a decadência e a prescrição se encontrarem no mesmo artigo e inciso do Código Tributário Nacional (CTN), art.156, inciso V; estarem catalogados na mesma classe de hipóteses de extinção do crédito tributário e subclasse de hipóteses de extinção de crédito tributário por decurso do tempo (diferente do pagamento, consignação em pagamento, pagamento antecipado); são institutos completamente distintos.

Sem maiores aprofundamentos, entende-se que a decadência fulmina o direito do fisco de lançar o tributo, isto é de constituir o crédito tributário que é o objeto da relação jurídica de natureza obrigacional entre aquele e o contribuinte. Repare-se que esse direito é irrenunciável, deve ser exercido pela administração pública; não só porque a lei, através dos artigos 3º e 142 do Código Tributário Nacional (CTN) afirmam que a constituição e cobrança do crédito tributário são feitas por meio de ato ou conjunto de atos administrativos plenamente vinculados; mas também pelo fato do Estado-tutor necessitar de recursos para cumprir seu papel constitucionalmente determinado.

O direito material de constituição do crédito tributário por parte da Administração Pública é considerado direito potestativo, haja vista criar um estado de sujeição para o contribuinte que nada pode fazer para impedir o seu exercício. Quer-se afirmar que o Estado-tutor tem o poder-dever de constituir o crédito tributário. Ao contribuinte resta a possibilidade de questionar esse crédito constituído, abordando sua regularidade formal e material. Nunca, porém, poderá o contribuinte se insurgir contra o direito constitucional atribuído aos entes federativos através da competência tributária de promover a constituição do crédito tributário,

---

<sup>52</sup> AMORIM FILHO, 1961, p. 19.

haja vista que, ao menos no que toca aos impostos, aquele decorre do chamado *jus imperii*. Uma vez que o contribuinte se encontre envolvido pela regra-matriz de incidência tributária, surge para o Estado o direito potestativo de lançar o tributo e, em ato contínuo, cobrar do sujeito passivo a quantia àquele correspondente.

Insista-se, no que pertine ao direito de constituição do crédito tributário, o contribuinte nada pode fazer, a não ser sujeitar-se ao mesmo. Sequer é possível ao contribuinte ou ao responsável nessa fase, manifestar-se contrariamente ao lançamento, posto que só após a publicização do ato administrativo da constituição do crédito tributário, através da notificação expressa ou tácita, que é dado ao sujeito passivo o direito de suscitar o contencioso, fazendo-o por todos os meios recursais admitidos, em sede judicial ou administrativa, para que possa exercer a ampla defesa e o contraditório. Trata-se, portanto, de caso de direito potestativo, sujeito à extinção por decadência, na hipótese de seu não exercício.

Ainda assim, tais direitos não podem perdurar ao alcance de seus titulares *ad infinitum*, especialmente na área tributária, sob pena de gerar insegurança nas relações jurídicas, tornando-as instáveis, ou mesmo interminavelmente variáveis ao sabor do tempo e das mudanças ideológico-valorativas<sup>53</sup>.

O mesmo se diga do direito potestativo do contribuinte, de repetir um indébito. A este, cabe ao fisco, tão somente, sujeitar-se, haja vista ter em suas posses quantia monetária que não lhe pertence, já que o mesmo princípio da legalidade que impõe ao contribuinte o dever de pagar o tributo, também lhe assegura o direito de “contribuir” com só aquilo que é expressa e legalmente determinado, sendo possível à administração questionar o pleito se e quando estiver reduzido em uma ação processual.

Destarte, é de se concluir que os direitos potestativos fenecem no caso do seu titular não exercê-lo em tempo hábil, sob pena de se gerar incertezas e inseguranças nas relações regidas pelo ordenamento jurídico. Nessa hipótese, o instituto jurídico capaz de extingui-lo por ação do tempo aliado à inatividade do titular do direito potestativo, é a decadência.

---

<sup>53</sup> “Ora, sempre que o fluxo do tempo ameaçar, de algum modo, a obtenção daquele almejado equilíbrio, que se reflete no princípio da firmeza ou da certeza jurídica, prevê o sistema a ocorrência de fatos extintivos, que têm o condão de definir, drasticamente, a situação, determinando direitos e deveres subjetivos correlatos”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 201.

## 2.6.2 Prescrição

No ensinamento de Fábio Ulhoa Coelho<sup>54</sup>, o vocábulo “prescrição” é dotado de grande ambiguidade, já que *em sentido largo compreende a decadência, e em sentido estrito, contrapõe-se a esta*. Afirma o autor que a extinção do direito pelo transcorrer do tempo previsto em norma é, geralmente, tratada por prescrição, até porque, quando se afirma que um direito é imprescritível, este não fenecerá nem por conta da prescrição, nem por causa da decadência.

A prescrição, por sua vez, extingue o direito de ação, o que pressupõe uma violação de um direito material que, na situação em comento, é o direito de crédito (que já fora definitivamente constituído) da fazenda. O direito material até subjaz, mas a possibilidade de exercitá-lo mediante ação, perece. Assim, quando um direito subjetivo é violado, surge para o seu titular uma pretensão, isto é, a possibilidade daquele se utilizar de uma ação e por meio dela exigir, de quem violou seu direito, prestação atinente à realização ou reparação deste.

Sobre o objeto da prescrição, ensina Maria Helena Diniz<sup>55</sup>:

A prescrição tem por objeto a pretensão à prestação devida em virtude de um descumprimento legal ou obrigacional, que gera o direito para obter tutela jurisdicional (CC, 189); por ser uma exceção oposta ao exercício da ação (em sentido material), tem por escopo extingui-la, ante a inércia do titular, deixando escoar o prazo legal para extingui-la, tendo por fundamento um interesse jurídico-social.

É cediço que a prescrição tem por finalidade maior ser causa da pacificação social, através da segurança e certeza das relações jurídicas, eis que, com ela, é estabelecido prazo para que o titular do direito de ação (pretensão) o exerça, exigindo através do Poder Judiciário cumprimento de obrigação normativa ou contratual, oriunda de violação de seu direito subjetivo. Decerto que a inexistência do prazo prescricional correlato geraria ambiente de instabilidade jurídico-social, ante a possibilidade de um pretense direito de ação não exercido em um lapso temporal pontificado, passar a ter “ares de perpetuidade”.

Paulo de Barros Carvalho, refletindo sobre a natureza e, por conseguinte, as características da prescrição, enfatiza a necessidade de conhecimento de todos os seus

---

<sup>54</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil: parte geral*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p.374.

<sup>55</sup> DINIZ, Maria Helena, 2011. p.427.

requisitos, sem olvidar de ressaltá-la como um instrumento técnico-jurídico que se destina a justificar e respaldar a pacificação das relações em sociedade, atribuindo-lhes segura e certeza jurídica:

Não é suficiente identificar no instituto da prescrição u’ a medida enérgica da ordem jurídica, no sentido de desestimular a omissão de certas pessoas, na defesa dos seus direitos, fazendo com que não prosperem situações indefinidas que os fatos (descritos em normas) vão sistematicamente produzindo.<sup>56</sup>

É importante insistir na tese de que, o critério de distinção entre a prescrição e a decadência que se perfaz na ideia de que a última extingue o direito e a primeira, a ação, mostra-se absolutamente insuficiente e impreciso. É importante repisar que o diploma civil passado fazia confusão entre os institutos da decadência e da prescrição, e parte doutrina entendia, naquela época, que a diferenciação entre ambas tinha efeito prático pouco relevante, atribuindo ao primeiro o nome de prescrição especial.

La prescrizione estintiva, anzitutto, non colpisce soltanto l’azione; colpisce anche il diritto, e non si può satbilire, da questo punto di vista, um critério di distinzione tra le prescrizioni e le decadenze.

[...]

La questione dela distinzione tra le decadenze e le prescrizioni così considerata tra le decadenze e le prescrizioni così così considerata teoricamente, non há piú, del resto, alcun interesse partico, perché non pretendiamo che tutte le regole del titolo dela prescrizioni si applichino senza distinzione a quelle prescrizioni, che altri chiamano decadenze. Infatti non è necessário, per seguire in questi casi speciali dele regole particolari, dire che si trata di decadenze, non già di prescrizioni; basta dire che si trata di prescrizioni speciali.<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p 505.

<sup>57</sup> “A prescrição extintiva, antes de tudo, não afeta tão somente a ação, afeta também o próprio direito, não se podendo estabelecer, neste aspecto, uma distinção entre prescrição e decadência. A questão de distinção entre decadência e prescrição considerada, exclusivamente, em termos teóricos, não possui, de resto, qualquer interesse prático, porque não pretendemos que todas as regras do título da prescrição se apliquem sem distinção à prescrição que outros chamam de decadência. Na verdade, não é necessário, para acompanhar nesses casos especiais de regras particulares, dizer que se trata de decadência, basta dizer que se trata de prescrições especiais.” (tradução nossa) BAUDRY-LACANTINERIE, Gabriel; TISSIER, Alberto. *Tratatto Teorico Pratico di Diritto civile: dela prescrizione*. 3. ed. Milano: Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, 1922. p. 35-36.

Ainda sobre a questão, Fábio Ulhoa Coelho<sup>58</sup> aduz que elencar os elementos confluentes aos dois institutos é tarefa executada sem grandes esforços pelo operador do direito, eis que em ambas o direito subjetivo (material ou de ação) se extingue pela inércia do sujeito (fator subjetivo) aliado ao decurso do prazo legalmente fixado (fator objetivo). Entretanto, o estabelecimento de critérios que diferenciem os institutos da prescrição e da decadência não foram definidos com rigor pela norma, muito menos o trabalho jurisprudencial se ocupou de sistematizar tais critérios, cabendo à doutrina tratá-los com base em teorias e, por vezes, nas naturezas jurídicas dos direitos subjetivos atingidos pela prescrição ou pela decadência.

Tornou-se, por isso, remansosa, na doutrina hodierna, a noção que, tal qual a decadência, a prescrição atinge diretamente um direito, fulminando-o. Neste caso, o que perecerá com a caracterização de seus elementos – i) existência de uma ação exercitável; ii) inércia do titular da ação pelo seu não exercício; iii) continuidade dessa inércia durante certo lapso de tempo e iv) ausência de fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do prazo prescricional<sup>59</sup> – será, como já predito, a ação em sentido material, permanecendo vivo o direito subjetivo, que já não mais poderá ser efetivado em decorrência do instituto da prescrição.

Ao contrário da decadência, a prescrição teve tratamento mais destacado e explícito pela legislação civil brasileira já no Código de 1916, que em seus artigos 161 a 179 trazia as disposições gerais e os prazos atinentes. O Código Civil de 2002 dedicou capítulo à prescrição (arts. 189-206); desta feita, não só elencando suas características gerais, causas de interrupção e prazos, mas, acima de tudo, diferenciando-a totalmente da decadência.

A prescrição é regida pelo princípio da *acito nata*, de modo que seu termo *a quo* se dá no momento da violação do direito subjetivo, surgindo, neste átimo, para o seu titular, o

---

<sup>58</sup> “A solução adequada para a questão da diferenciação entre prescrição e decadência indica que se deve, em primeiro lugar, verificar se o direito positivo definiu a natureza do prazo extintivo do direito. Se o fez diretamente, não há dúvidas possíveis. Se o fez indiretamente, também. Muitas vezes a norma se expressa por termos que indicam a espécie de prazo estabelecida. Se disser, por exemplo, ‘o sujeito decairá do direito de reclamar’, está evidentemente fixando prazo decadencial; se falar ‘prescreve a ação’, estipula prazo prescricional, e assim por diante. Quando, contudo, não se puder extrair, direta ou indiretamente, da própria norma jurídica a natureza do prazo extintivo, deve-se pesquisar a posição predominante na doutrina e jurisprudência.” COELHO, 2009. p. 378.

<sup>59</sup> CARVALHO, 2008, p. 505.

direito de exigir o cumprimento de uma prestação, através de uma ação. Karl Larenz<sup>60</sup> ressalta a naturalidade lógica do início do prazo prescricional se efetivar após a violação pelo devedor do direito do credor, sob pena deste não poder demandar com chance de êxito contra aquele.

El comienzo del plazo de prescripción esta asimismo diversamente regulado. Em principio, comienza com el nacimiento de la pretensión.

[...]

Sin embargo, seria impropcedente hacer comenzar el transcurso del plazo de prescripción antes que el acreedor pueda exigir al deudor la prestación, y por tanto, pueda demandarla con posibilidades de éxito.

De fato, iniciar um prazo prescricional, leia-se, o direito à pretensão, antes da violação do direito subjetivo, é inverter a ordem cronológica, além do sentido lógico do direito, haja vista que sentindo algum haveria para o credor acionar o devedor, se este não lhe dera motivos para tanto. Na verdade, ocorrendo tal hipótese, surgiria para o pretense devedor o direito de acionar o suposto credor e exigir-lhe reparação pelo dano moral e, se houver, material, causado por exigência de cumprimento de direito subjetivo não violado. Arrematando a questão do termo inicial da prescrição, vale transcrever o artigo 189 do Código Civil pátrio: “Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue pela prescrição, nos prazos que aludem os arts. 205 e 206.”

Por fim, o próprio artigo 189 do Código Civil, remete-nos aos seus artigos 205 e 206, nos quais são estabelecidos os prazos prescricionais nessa seara.

### *1.6.2.1 A prescrição e o ato ilícito.*

Mais uma vez fazemos a ressalva de que não há qualquer intenção neste trabalho de se discutir profundamente institutos basilares do direito privado, mas, tão somente, de elencar suas características principais por se relacionarem ao objeto do presente estudo.

Com esse norte definido, podemos afirmar que o ato ilícito se apresenta na manifestação consciente de alguém, via ação ou omissão, que contraria o disposto no ordenamento jurídico,

---

<sup>60</sup> “O começo do prazo da prescrição está diversamente regulado. Em principio, começa com o nascimento da pretensão. Sem embargos seria impropcedente fazer iniciar o transcurso do prazo de prescrição antes que o credor pudesse exigir do devedor a prestação e, portanto, possa reclamá-la como possibilidade de êxito.” (Tradução nossa). LARENZ, 1978, p. 332.

sendo capaz, portanto, de gerar um dano indenizável, ainda que exclusivamente moral, tanto na seara cível quanto de âmbito penal.

O Código Civil, no artigo 186<sup>61</sup>, traz a definição legal do ato ilícito, ao tempo em que prevê em seu artigo 159<sup>62</sup> o dever de indenização a ser cumprido por aquele que viola direito ou causa prejuízo a outrem, agindo, de forma voluntária, comissiva ou omissivamente.

Na caracterização do ato ilícito há, como já afirmado, a necessidade de que, em decorrência da ação ou omissão voluntária praticada por alguém, haja dano a terceiro, o que gera para este o direito à pretensão, isto é, o direito à busca da reparação do direito violado através de uma ação.

Nesse contexto, é imperioso se concluir que dos atos ilícitos surgem, para o terceiro prejudicado, direitos regulados por prazos prescricionais, eis que, com a violação de um direito subjetivo em decorrência de ato ilícito, aparece a pretensão e a consequente possibilidade (direito) de ação, com fins de buscar a efetivação do direito que fora violado ou a reparação pelo dano causado com sua violação.

São alvos dos efeitos extintivos da prescrição os direitos de ação surgidos em decorrência de ato ou de conduta ilícita, justamente pelo fato de o instituto regular, temporalmente, o direito material de ação.

No acórdão por nós analisado, vislumbra-se a superação da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, enquanto direito potestativo do fisco e, o que se mostra mais mais absurdo em nossa linha de raciocínio, sem “prazo decadencial definido”, o que permitiu, insista-se, aplicação do princípio da perpetuidade.

## 2.7 DA NATUREZA JURÍDICA DO DIREITO AO PEDIDO DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

---

<sup>61</sup> “Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar e causar prejuízo a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.” BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

<sup>62</sup> “Art. 159. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano.” Idem.

A teor do acórdão que nos instigou às reflexões expostas, foi aberto precedente pelo Superior Tribunal de Justiça, no qual restou pontificado não só que o direito ao pedido de desconconsideração da personalidade jurídica se trataria de verdadeiro direito potestativo de ingerência na esfera jurídica de terceiro, portando sujeito aos efeitos da decadência, mas, também, que, à mingua de previsão legal do prazo decadencial na espécie, poderia tal direito ser aduzido a qualquer tempo. Tratar-se-ia, desta feita, de direito potestativo *sine die* para ser exercitado.

A desconconsideração da personalidade jurídica, como já analisado, é medida extrema e de caráter excepcional, haja vista ser regra o respeito e a manutenção da autonomia da pessoa jurídica, que há de responder por suas dívidas, salvaguardando-se o patrimônio das pessoas físicas a ela ligada.

Ao observar os dispositivos legais que se prestam a embasar o direito ao requerimento da desconconsideração da personalidade jurídica, a exemplo dos artigos 50, do Código Civil; 28 do Código de Defesa do Consumidor; 135, III, do CTN (todos já citados e transcritos); além do art. 18, da Lei Federal 8.884/94<sup>63</sup> (Lei Antitruste) revogada pela Lei Federal 12.529/2011, resta nítido que em todos os aspectos materiais dos respectivos antecedentes normativos há previsão de condutas infracionais e atos de abuso de direito cujas consequências resultam na superação da autonomia da pessoa jurídica. Vejamos:

Art. 50, CC. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.<sup>64</sup>

Art. 28, *caput*, CDC. 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

---

<sup>63</sup> “Art. 18. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.” BRASIL. Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994. Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. Senado Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 13 jun. 1994.

<sup>64</sup> Cf. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).

ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.<sup>65</sup>

Art. 135, CTN. 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.<sup>66</sup>

A aludida Lei Federal 12.529/2011, no título V, *Das Infrações da Ordem Econômica*, precisamente no art. 34, também descreve em seu antecedente como requisito ao pedido de desconsideração da personalidade jurídica a conduta antijurídica, configurada através da caracterização do abuso de direito, do excesso de poder, de infração da lei, do ato ou do fato ilícito ou, ainda, da violação dos estatutos ou do contrato social.

Art. 34. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.<sup>67</sup>

Em última análise, todas as situações fáticas previstas pelo legislador como ensejadoras do direito de requerer a ultrapassagem da autonomia da pessoa jurídica, são claramente caracterizadas como atos ou fatos atentatórios ao ordenamento jurídico, de maneira que os aspectos materiais dos antecedentes normativos apontados, sem exceção, descrevem atos ilícitos.

Por fim, o artigo que encerra o Título V da lei em comento traz mensagem que afirma se tratar a ultrapassagem da autonomia da pessoa jurídica medida de direito repressora de infrações, com função similar à pretensão nascida em favor do sujeito no instante em que tem seu direito subjetivo violado, surgindo, como consequência, o direito de ação que viabilizará a

---

<sup>65</sup> BRASIL. Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Senado Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 12 set. 1990.

<sup>66</sup> Idem. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Senado Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 out. 1966.

<sup>67</sup> Idem. Lei 12.529, de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei no 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei no 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei no 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei no 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Senado Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 2 dez. 2011.

compensação causada pela quebra do ordenamento jurídico, ora patrocinada pelo ato ilícito perpetrado por alguém. Assim: “Art. 35. A repressão das infrações da ordem econômica não exclui a punição de outros ilícitos previstos em lei.”

Outro não será o entendimento se nos valermos dos métodos literal, sistemático e teleológico de interpretação normativa, no desvendar dos significados dos textos destacados anteriormente, trazendo-nos ainda mais certeza de que o direito ao pedido de desconsideração da personalidade jurídica não se trata de direito potestativo, mas de direito subjetivo à pretensão, forjado a partir da ocorrência de ato ilícito.

Concluímos, pois, que o direito ao pedido de desconsideração da personalidade jurídica não se configura direito potestativo de ingerência na esfera jurídica de terceiro, mas sim direito subjetivo típico, do qual surge uma pretensão em favor do sujeito ante a violação daquele por outrem. E três são as perspectivas que ajudam a justificar nossa opinião:

- a) O direito ao requerimento à desconsideração da personalidade jurídica não se caracteriza como declaração unilateral de vontade de uma parte que impõe à outra estado de sujeição jurídica, isto é, a impossibilidade de resistir a tal vontade, insurgindo-se contra esta. É de se observar que mesmo antes do advento do novo Código de Processo Civil, já era garantido a quem fosse atingido pelos efeitos da superação da autonomia da pessoa jurídica; respondendo por dívidas da empresa com o patrimônio próprio; total possibilidade de aduzir em seu favor, em sede de embargos, por exemplo, matéria fática e de direito que demonstrasse não ter havido subsunção ao descrito no antecedente da norma que fundamentou o pedido de desconsideração da personalidade jurídica; em observância estrita aos princípios da ampla defesa e do contraditório e do devido processo legal;

Não olvidemos ainda da viabilidade do exercício da defesa através da via estreita e excepcional realizada em sede de incidente processual de objeção de pré-executividade, em que é possibilitado ao “neo executado” o manejo de matérias de ordem pública ou quaisquer outras que não demandem, para sua plena comprovação, de dilação probatória.

A partir da chegada do Novo Código de Processo Civil (NCPC), o ordenamento pátrio passou a ter a inédita regulamentação processual em matéria de desconsideração da personalidade jurídica. A lei adjetiva, como já visto em tópico anterior, estabeleceu no art. 135 que, tão logo seja instaurado o incidente processual, o sócio deverá ser citado, para que

possa, em 15 dias, defender-se e produzir as provas que se fizerem necessárias, suspendendo o processo até a decisão do magistrado pelo acolhimento ou não do referido incidente.

Inegavelmente, o pedido de descon sideração da personalidade jurídica, para poder ser acolhido, passa por verdadeira tramitação à parte do processo, salvaguardando os magnos princípios constitucionais, acima elencados, em favor do direito à resistência da parte atingida. Então, falar-se em direito potestativo na hipótese aventada, parece-nos equivocado, haja vista, insista-se, a não existência de declaração de vontade de uma das partes da relação jurídica, seguida do estado de sujeição da outra, mas, sim, de uma pretensão a ser alcançada pelo titular do direito subjetivo por meio de um incidente processual (ação) com rito expressamente delimitado pelo Código de Processo Civil (CPC).

- b) Quando da análise e da conceituação dos direitos potestativos e das ações a eles associadas, restou o entendimento de que somente as ações constitutivas, que bastavam *per si*, por não necessitarem de procedimento executório para atingir seus fins, seriam relacionadas com aquelas espécies de direitos;

Sob a ótica processual, o direito ao pedido de descon sideração da personalidade jurídica, consoante o artigo 134 do NCPC, tanto pode ser exercido no processo de conhecimento, em tese nas ações constitutivas e naquelas de natureza declaratória, no cumprimento de sentença que se dá ainda em sede de processo de conhecimento, mas com nítido viés processual executório e, também, nos processos de execução fundados em título executivo extrajudicial.

É pertinente ressaltar que não se está confundindo o direito ao pedido de superação da autonomia da pessoa jurídica com o incidente processual de descon sideração da personalidade jurídica. De fato, são coisas distintas! Ocorre, porém, que, para o exercício do direito ao requerimento mencionado, mister se faz a instauração do incidente processual correlato, e este, como já afirmado, não só pode ser promovido em ações constitutivas – ambientadas no processo de conhecimento – como em feitos de execução, desde que embasados por título executivo extrajudicial.

- c) Por fim, a descon sideração de personalidade jurídica no nosso ordenamento, como medida excepcional, tem, de forma inegável, natureza punitiva, já que se mostra consequência de ato ou fato que contrarie mandamento legal ou, em certos casos, contratual.

A leitura simples dos dispositivos acima pinçados demonstra que o elemento autorizador do desprezo à autonomia da pessoa jurídica é sempre conduta antijurídica, materializada em abusos ou excessos de direito e atos infracionais típicos, o que nos leva à conclusão de que o direito ao pedido de desconsideração da personalidade jurídica, também por esse motivo, não há de ser caracterizado como um direito potestativo, visto ter gênese em ato ilícito (causa) e como resultado, permitir que o sócio, o gerente, o diretor ou administrador da pessoa jurídica, responda com seu patrimônio pelas obrigações não cumpridas por aquela.

Nessa toada, ocorrido o ato ilícito, surge para a parte interessada a pretensão, que é o direito subjetivo de requerer, via incidente processual, a desconsideração da personalidade jurídica, a ser resistida pelo atingido, que a favor de si poderá se utilizar de todos os meios de defesa permitidos pela legislação. Falar-se, nesse caso, em direito subjetivo, que impõe estado de sujeição a uma das partes, insistimos, é argumento, com as *venias* de estilo, falacioso.

## 2.8 DO PRAZO A SER APLICADO AO PEDIDO DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

Definida a natureza jurídica do direito ao pedido de desconsideração da personalidade jurídica, enquanto pretensão originada pela ocorrência de ato ilícito previamente descrito no aspecto material da norma primária (antecedente), parece-nos não restar dúvidas de que o prazo a reger o exercício desse direito tem natureza prescricional.

Com base na lição de Câmara Leal e Paulo de Barros Carvalho, afirmamos que o primeiro requisito necessário à caracterização da prescrição era a existência de um “direito exercitável”. No caso em comento, o pedido de desconsideração da personalidade jurídica neste se enquadra perfeitamente, sendo direito a ser exercido por seu titular, uma vez concretizada a situação fática infracional abstratamente definida em norma, passível de perecimento por força da prescrição, que, por sua vez extingue “a pretensão do autor em ver o Poder Judiciário submetido ao dever de lhe prestar um provimento satisfativo, aplicando coercitivamente uma sanção ao réu, tendo em vista descumprimento de certa conduta”<sup>68</sup>, ou ainda concretização de conduta infracional descrita no antecedente da norma, por tal agente.

---

<sup>68</sup> SANTOS, Cássio Vieira Pereira dos. Natureza das normas de decadência e prescrição tributárias. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.). Decadência e prescrição em Direito tributário. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 33.

Discordamos, desta feita, do entendimento esposado no REsp 1312591/RS, que configurou o direito ao pedido de descon sideração da personalidade jurídica como direito potestativo, portanto, atingível por prazo decadencial. Na mesma toada, também não enxergamos razão, quando no julgado, o STJ, à vista da ausência de previsão legal expressa de prazo decadencial, entendeu que esse direito potestativo poderia ser exercido indefinidamente, isto é sem qualquer marco temporal que determinasse o seu fim, atentando-se contra a segurança e a estabilidade das relações jurídicas; por reflexo, contra a paz social.

Pelo princípio da *actio nata*, inicia-se a contagem do prazo prescricional quando do nascimento da pretensão do autor por violação de direito subjetivo do qual é titular, que, *in casu*, dar-se-ia com a ocorrência do abuso de direito ou do ato infracional, cujo resultado seja a descon sideração da personalidade jurídica e o conseqüente redirecionamento da obrigação pecuniária da empresa para o patrimônio do responsável por esta (sócio, administrador, gerente).

O acórdão analisado tem ambiente no direito privado, o que nos dá a certeza de que o prazo prescricional na hipótese, por não existir determinação em lei específica, é estabelecido pelo Código Civil pátrio. E a assertiva é tão verdadeira que o Exmo. Ministro Relator vetou taxativamente, no texto do julgado, o uso da analogia para aplicação dos prazos prescricionais previstos nos artigos 1.003, 1.032 e 1.057 do mesmo compêndio para os casos de retirada de sócio da sociedade, por se tratar de instituto diverso da superação da personalidade jurídica.

Os prazos da prescrição estão determinados nos artigos 205 e 206 do Código Civil brasileiro, sendo ali pontificado que, salvo dispositivo legal que determine lapso temporal menor, a prescrição ocorre em dez anos, por certo tendo marco inicial conforme o observado no art. 189 da lei substantiva civil. Em complemento ao artigo 205 do Código Civil (CC) que traz consigo a determinação do prazo geral da prescrição, o dispositivo seguinte enumera uma série de situações materiais na órbita cível, detentoras de prazos prescricionais específicos, de duração menor que o anteriormente fixado. Assim:

Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

Art. 205. A prescrição ocorre em dez anos, quando a lei não lhe haja fixado prazo menor.

Conclui-se, destarte, que o direito ao pedido de ultrapassagem da autonomia da pessoa jurídica, por não se configurar em direito potestativo, mas em pretensão surgida por

ocorrência de ato ilícito, não se vê temporalmente regido pela decadência; muito menos sem data de extinção pelo seu não uso, à mingua de previsão legal específica de prazo decadencial.

A nosso sentir, trata-se de direito subjetivo típico, sujeito à prescrição ordinária ou comum<sup>69</sup>, cujo prazo é de dez anos contados a partir da ocorrência do evento infracional que entendemos consistir no abuso do direito, excesso de poder e ato ilícito, previsto no artigo 205 c/c 189, do Código Civil, uma vez que não há previsão específica no mesmo diploma ou em lei extravagante que determine diferentemente.

---

<sup>69</sup> “Tal prescrição é denominada ordinária ou comum, sendo seu prazo decenal, tanto para as ações (em sentido material) pessoais como para as reais, alusivas ao patrimônio do titular da pretensão, pois ambas são ações patrimoniais. Trata-se de prazo subsidiário, aplicável quando a lei não estabelecer prazo menor para a pretensão ou exceção.” DINIZ, 2011. p. 443.

### **3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS E SUAS LIMITAÇÕES NO PLANO CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL.**

#### **3.1 SUJEIÇÃO PASSIVA NA CONSTITUIÇÃO**

A Constituição brasileira rígida e analítica se ocupou intensamente do trato da matéria tributária, não se limitando a exercer o papel de norma meramente exemplificativa ou de conteúdo unicamente principiológico, orientando o legislador infraconstitucional com o desenvolver da matéria tributária, notadamente quanto aos seus conceitos, tipologia e fundamentos básicos.

Nessa toada, coube à Carta da República disciplinar, enquanto compilação estruturante do ordenamento, as limitações constitucionais ao poder estatal de tributar, bem como delimitar as normas gerais em matéria tributária, que englobam todo o alicerce da regra matriz de incidência tributária, apontando, ainda que genérica e indiretamente, os critérios do antecedente e do conseqüente normativo. Por evidente, o papel da Constituição não é descer aos detalhes normativos de determinado campo do direito; muito menos esgotar a competência do legislador infraconstitucional que é prevista nela própria.

Não há como negar que Constituição Federal de 1988, especialmente, em seu artigo 146, III, alínea “a”, estabelece que cabe às normas gerais a “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.” No entanto, pela ocasião do tratamento legislativo que definiu os tributos e seus fatos geradores, o legislador constituinte atribuiu ao legislador nacional identificar de forma precisa os critérios material e pessoal das regras de tributação, isto é, escolher dentre os fatos da vida aqueles que expressam signo presuntivo de riqueza, desta feita, que interessam ao direito enquanto fato jurídico tributário; sem olvidar das pessoas que, uma vez envolvidas direta ou indiretamente com tais fatos, passam a ocupar a sujeição passiva na relação jurídica de natureza obrigacional tributária, arcando com os ônus econômicos advindos de tal relação.

Por essa ótica, é forçoso se concluir que a gênese da responsabilidade tributária, isto é, o parâmetro normativo da matéria, é encontrado na Constituição Federal, restando às legislações complementar e ordinária desenvolverem o tema sem se afastarem das balizas traçadas pela Lei Maior.

Renato Lopes Becho<sup>1</sup> chama atenção para o fato de que o texto constitucional sempre aponta para um sujeito passivo da relação jurídica tributária, por vezes, para “outro dos elementos dessa classe de figuras jurídicas, o responsável.” O autor traz como exemplo materializador de sua assertiva o artigo 150, § 7º da CF/88<sup>2</sup>, que de forma expressa refere-se ao “responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição”.

Ainda defendendo a responsabilidade tributária enquanto matéria constitucional, Becho destaca os artigos 153, 155 e 156, que trazem consigo, respectivamente, as dotações de competência tributária (para instituição de impostos) da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sem olvidar dos artigos 145, incisos II e III e 195 da Carta Suprema, que atribuem aos entes tributantes o direito de instituírem taxas, contribuições de melhoria, além das contribuições especiais. Em todos esses casos, a Constituição da República, ainda que indireta ou implicitamente, indica o sujeito passivo da obrigação tributária que nascerá com a ocorrência do seu correlativo fato gerador<sup>3</sup>.

Malgrado se tratar de dispositivos constitucionais alusivos à competência tributária, ou seja, com conteúdo e significação atributivos, servem-se, também, ao controle e limitação do poder de tributar do Estado, na medida em que escolhem os fatos, estados de fatos e comportamentos que podem dar ensejo à ocorrência da obrigação tributária, sem olvidar que determinam o aspecto pessoal da regra matriz de incidência tributária, definindo, assim, aqueles que exigem a prestação, bem como aqueles que têm o dever de cumpri-la.

---

<sup>1</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade Tributária de Terceiros*: CTN, artigos 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 16-17.

<sup>2</sup> “Art. 150 [...] § 7º A Lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.” Cf. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

<sup>3</sup> “O que estamos procurando demonstrar é que nossa Carta Constitucional já aponta para o contribuinte a título próprio, que preferimos denominar sujeito passivo constitucional. Esse sujeito participou diretamente da ação que deu causa jurídica ao tributo.

Para os sujeitos passivos constitucionais, há uma zona de certeza positiva, no reconhecimento de que realizam o ato descrito no verbo componente do critério material. Esse conceito de zona de certeza nós tomamos de empréstimo do Direito Administrativo, que dele se utiliza na identificação do campo da discricionariedade administrativa. Para a identificação do sujeito passivo constitucional, essas noções são úteis. Sendo mais direto, temos que pela Constituição Federal ter distribuído a competência tributária, conferindo a materialidade das hipóteses tributárias aos diversos entes públicos, seus órgãos legislativos foram vinculados a essa materialidade, possuindo esta uma área de certeza indiscutível.” BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 86.

Parece inegável que a legislação infraconstitucional é mais evidente na fixação do sujeito passivo do que o texto constitucional. Isso se depreende, por exemplo, dos arts. 22, 27, 31, 34, 42, 45, 51, 66 e 79 do Código Tributário Nacional, todos eles iniciados assim: “Contribuinte do imposto é” e, em seguida, declaram quem são as referidas figuras em cada caso<sup>4</sup>.

Nesse cotejo, diferente dos textos normativos da Constituição, a legislação infraconstitucional é, necessariamente, mais detalhada e esmiuçada ao tratar a matéria, indicando taxativamente aquele que possui o dever de pagar o tributo. Entrementes, estas normas estão sujeitas ao controle de constitucionalidade material daqueles, razão pela qual nos filiamos à corrente doutrinária que sustenta ter a sujeição passiva tributária, mais especificamente a responsabilidade tributária, raízes fincadas na Magna Carta, não havendo que se falar sobre o tema sem que tais observações fossem devidamente destacadas.

### 3.2 SUJEIÇÃO PASSIVA NO CTN

O artigo 121 do Código Tributário Nacional traz o conceito e a classificação da sujeição passiva no Direito tributário. Entendido como aquele se sujeitará à imposição normativa do Estado-tutor, obrigando-se ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, o sujeito passivo tributário é classificado como contribuinte ou responsável, a depender do nível de proximidade relacional que tenha com o fato jurídico tributário. Se diretamente relacionado, o CTN o chama de “contribuinte”; se indiretamente, “responsável”. Segue a exegese do artigo supracitado:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

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

Amílcar de Araújo Falcão assenta que a sujeição passiva é oriunda da necessidade natural de se atribuir os ônus econômicos frutos da ocorrência material do fato impositivo tributário a um ou mais sujeitos, aduzindo que, enquanto o responsável há de ser determinado

---

<sup>4</sup> BECHO, 2014. p. 17

expressamente por lei, a condição de contribuinte pode vir implícita na norma tributária, vejamos:

Enquanto os sujeitos passivos indiretos quer por transferência (sucessor e responsável tributário), ou por substituição (substituto legal tributário) só podem resultar de disposição legal expressa, a configuração do sujeito passivo principal ou direto (contribuinte), como dito, pode encontrar-se implícita na lei: o exame do fato gerador será decisivo para sua concreta definição<sup>5</sup>.

Do exposto, observa-se que a própria Norma Geral Tributária faz divisão da sujeição passiva em duas categorias: “contribuinte” e “responsável”, sendo o primeiro aquele que tem uma relação direta com a materialidade descrita no antecedente normativo, isto é, concretiza o fato descrito no critério material da regra matriz de incidência do tributo, ao passo que a responsabilidade tem que ser determinada, de maneira taxativa, pela lei, já que o responsável suporta um peso econômico que, ao menos em um primeiro momento, não é seu.

Na definição de Geraldo Ataliba, o sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. E resume o mestre: “É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo”.<sup>6</sup>

Parece-nos haver clareza ao se definir o contribuinte como aquele que concretiza a descrição material abstrata prevista na hipótese de incidência da norma tributária, mantendo assim uma relação estreita e direta com o fato da vida juridicamente relevante para o Direito tributário. Dino Jarach ensina que “o contribuinte é o sujeito que está obrigado ao pagamento do tributo por um ‘título próprio’, e, se (me) permite a expressão, é obrigado por natureza, porque, em relação a ele, se verifica a causa jurídica do tributo.”<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 76.

<sup>6</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 77.

<sup>7</sup> JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do Direito tributário substantivo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 179.

De acordo com o art. 36.2 da Ley General Tributaria espanhola, “o contribuinte é o sujeito passivo que realiza o fato imponible” (tradução nossa), ficando obrigado ao pagamento do tributo. José Juan Ferreiro Lapatza<sup>8</sup> assim ensina:

Contribuinte e fato imponible compõem, assim, o esquema mais simples e essencial do tributo, pois quando se realiza o fato imponible nasce a obrigação tributária principal; e esta obrigação sempre nasce, inicialmente, em seu lado passivo, em relação a uma pessoa: exatamente a pessoa que, segundo a Lei, o realiza, o realizador do pressuposto de fato do tributo, aquele que a lei chama de “contribuinte”, dando a esta palavra com isso seu sentido técnico-jurídico mais exato.

Quanto à outra figura prevista no parágrafo único do artigo 121, do CTN, o “responsável”, convivemos com uma imprecisão legislativo-conceitual, tendo a doutrina se preocupado não só em definir o responsável tributário, mas, também, em classificá-lo e, sobremaneira, determinar a relação que tem, tanto com o fato imponible quanto com o sujeito passivo direto da relação obrigacional (o contribuinte).

Renato Lopes Becho<sup>9</sup> chama atenção para o fato de que a responsabilidade tributária, por sua vez, também pode decorrer de ato ilícito, o que lhe atribui um viés punitivo, não ficando claro, dessa feita, “se o responsável é devedor de débito alheio (responsabilidade fiduciária) ou por débito próprio (responsabilidade como punição)”, haja vista o legislador do CTN ter tratado o tema com extrema vaguidade, até pelo fato de não ter sido apontado pela Constituição da República aquele que deveria figurar enquanto sujeito passivo tributário, consoante lição de Maria Rita Ferragut<sup>10</sup>, vejamos:

Desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação tributária. Por isso, entendemos que a escolha é infraconstitucional.

[...]

Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser), elas pressupõem a existência de um realizador da conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária

---

<sup>8</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Madri: Marcial Pons. p. 240.

<sup>9</sup> BECHO, 2014. p. 31.

<sup>10</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2013.p. 34-35

com o Fisco.

Ferragut destaca a diferença havida entre o sujeito que realiza o fato descrito no antecedente normativo tributária com aquele que se vê obrigado a adimplir “a prestação objeto da relação jurídica tributária”<sup>11</sup>, afirmando nem sempre haver coincidência entre um e outro. Se houver, trata-se da sujeição passiva direta; caso haja dissociação entre quem concretizou a materialidade hipoteticamente descrita na hipótese de incidência e quem se põe no lugar do obrigado a pagar o tributo, tem-se a responsabilidade tributária.

Passemos, então, aos comentários sobre o responsável tributário.

### 3.3 O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

O vocábulo “responsabilidade” é polissêmico, trazendo em seus significados a noção de complemento de algo, segundo o ensinamento de Leandro Paulsen<sup>12</sup>. A responsabilidade pode estar ligada à ideia de obrigar-se a alguma coisa; pode ter sentido de capacidade; de diligência; indicar um oferecimento de garantia; ou ainda “de dar uma resposta reparadora de um dano de modo a restabelecer o equilíbrio quebrado.”<sup>13</sup> De qualquer forma, a responsabilidade surge como complemento de um evento levado à condição de fato relevante ao direito pelo legislador. Surge a responsabilidade sempre como efeito de uma causa.

O artigo 128 dá início ao capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária, enfatizando a diferença conceitual-ontológica trazida pelos incisos do parágrafo único do artigo 121. Apesar do esforço do legislador em classificar os tipos de sujeição passiva na Norma Geral, a figura do responsável tributário ainda surge como tema de debates acalorados, dado tratar-se de conceito dotado de certa vaguidade. Abaixo, a transcrição do dispositivo acima mencionado:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.

---

<sup>11</sup> FERRAGUT, 2013, loc. cit.

<sup>12</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 43

<sup>13</sup> Ibidem, loc. cit.

A teor do artigo citado, a responsabilidade tributária há de ser atribuída, por meio de lei em sentido estrito, a terceiro que possua algum vínculo com o fato impositivo da obrigação tributária, retirando totalmente o contribuinte do polo passivo da relação jurídica obrigacional ou deixando-o como devedor em caráter supletivo, na medida em que o responsável passaria a adimplir a obrigação que lhe fora imposta por norma expressa.

Alfredo Augusto Becker é categórico ao afirmar que o responsável tributário não cumpre obrigação de outrem, cumpre obrigação própria, já que a norma, nesses casos, estabelece que o dever – conteúdo da relação jurídica havida como Estado – é próprio do responsável.

Desde logo, cumpre fixar este ponto: não é juridicamente possível distinguir entre débito e responsabilidade, isto é considerar que o responsável estaria obrigado a satisfazer débito de outro. O responsável sempre é devedor de débito próprio. O dever que figura como conteúdo da relação jurídica que vincula o Estado (sujeito passivo) a responsável legal tributário (sujeito passivo) é dever jurídico do próprio responsável legal tributário e não de outra pessoa.<sup>14</sup>

Decerto que Becker arrimou sua opinião no Princípio Magno da Legalidade Tributária, implicitamente encontrado no artigo 121 do CTN, quando da conceituação e classificação dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária; expressamente citado no artigo 128 da Norma Geral, que por sua vez, traz as condições para configuração da responsabilidade tributária, ainda que tratada de forma ampla no dispositivo.

Ambos os enunciados dão à legalidade o significado de obrigação, tal qual descrito no artigo 5º, inciso II, donde se depreende o dogma supremo de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão por imposição da lei. Observe-se que o functor deontico que regerá as relações jurídicas havidas entre o contribuinte ou o responsável e o Estado sempre será o de “obrigação”. Se a lei assim o determinar, o sujeito passivo, seja direto, seja indireto, terá a obrigação de adimplir o crédito tributário confeccionado pelo fisco, redundante da ocorrência do fato impositivo da obrigação tributária. Daí a assertiva de Becker no sentido de que o responsável não paga por débito alheio, mas por débito próprio, visto que foi a lei (e lei em sentido estrito) que o alocou no polo passivo de uma relação jurídica obrigacional tributária da qual originariamente não fazia parte.

---

<sup>14</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 558.

Em uma interpretação *contrario sensu*, poderíamos até substituir o modal deôntico “obrigação” pelo functor “proibição”, na medida em que seria defeso ao responsável, uma vez configurados os aspectos normativos constituidores da relação jurídica de responsabilidade tributária, eximir-se de cumprir com o dever, na linguagem de Becker, que se perfaz no *conteúdo* dessa relação de direito.

Em sua estrutura normativa, a responsabilidade tributária se apresenta como norma secundária conectada à norma matriz da correspondente obrigação principal ou acessória. A norma de responsabilidade tributária se diz secundária, posto ser dependente da norma primária, cuja hipótese de incidência previu a obrigação de pagar o tributo, de modo que só haverá a realização da norma da responsabilidade (secundária) com a ocorrência, ainda que posterior, da norma principal (da obrigação tributária). Aliomar Baleeiro<sup>15</sup> fez essa distinção de plano lógico normativo, legando-nos a lição seguinte:

Toda vez que estamos diante da eleição de um responsável, estamos em face de duas normas jurídicas interligadas. A primeira é a norma básica ou matriz, a que nos referimos anteriormente, que disciplina a obrigação principal ou acessória. A segunda é a norma complementar ou secundária, dependente da primeira, que se presta a alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior, uma vez ocorrido o fato descrito em sua hipótese.

Ante essa divisão de regras estruturais da responsabilidade tributária, Baleeiro afirma que toda sujeição passiva é direta, uma vez que decorre da lei em estrito senso. Se isolarmos a regra secundária da norma matriz, teríamos que o responsável tributário, componente do aspecto pessoal desta, estaria na posição sujeito passivo direto da obrigação tributária, sendo tão somente sujeito passivo indireto em relação à norma primária que, por sua vez, teria em seu critério pessoal a figura do devedor originário, leia-se, o contribuinte. “Em todas as suas modalidades, por transferência, cumulação ou por substituição, será sempre sujeito vinculado diretamente ao pressuposto da norma secundária.”<sup>16</sup>

### **3.3.1 As modalidades de responsabilidade tributária.**

No que pertine às modalidades da responsabilidade tributária, limitaremos-nos a citar a responsabilidade por transferência e por substituição. Pelo enfoque da dualidade normativa

---

<sup>15</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12. ed. Atualizado por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1125.

<sup>16</sup> Ibidem, p. 1124.

apresentada, dá-se a primeira quando o fato gerador da norma matriz é realizado pelo contribuinte, ocorrendo, de forma superveniente, o pressuposto na norma secundária, transferindo-se do contribuinte para o responsável o ônus do pagamento do tributo. No segundo modelo, substituição tributária, o contribuinte é, por força de lei expressa, substituído antes mesmo da ocorrência do fato gerador da norma principal, caso da substituição tributária progressiva ou para frente. Por óbvio que a norma secundária continuará, mesmo se concretizando em tempo anterior à principal, como norma complementar ou secundária, até pelo fato de que, caso o fato gerador da norma mãe não venha a ocorrer, o pagamento antecipado do tributo deverá ser imediatamente devolvido ao substituto, tal qual disposto no já mencionado art. 150, § 7º, da Constituição da República.

O Princípio da Legalidade se apresenta como verdadeiro fiador do instituto da responsabilidade tributária, entretanto observa-se, de plano, que a atribuição a terceiro, do dever de adimplir obrigação tributária cujo fato gerador tenha sido, originariamente, realizado por outra pessoa, encontra-se justificado e limitado também por outros princípios constitucionais, a exemplo do devido processo legal, capacidade contributiva e praticabilidade tributária. Passaremos então a entrelaçar a responsabilidade tributária com essas normas maiores, buscando embasamento constitucional para o assunto.

### 3.4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE A ALICERÇAM.

#### **3.4.1 A legalidade como fonte constitucional da tributação.**

A Carta de 1988, aclamada como Constituição Cidadã, provavelmente vem a ser, no mundo ocidental, aquela que mais se dedicou à regulamentação direta da matéria tributária. Ao se analisar a cosmovisão da época, a Assembleia Nacional Constituinte demarcou constitucionalmente a transição de um regime fechado para outro democrático, de modo que a nossa Magna Carta, rígida e analítica, não se limitou a exarar normas de conteúdos genéricos ou puramente programático-axiológicos, esmiuçando temas que, normalmente, seriam tratados em sede de legislação infraconstitucional.

Roque Antônio Carrazza é categórico ao afirmar que:

O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício jurídico do Direito tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República<sup>17</sup>.

A Constituição Italiana, na lição de Victor Uckman, positiva a ideia de que somente a lei pode impor uma prestação patrimonial, ainda estabelecendo reserva de lei (ainda que relativa) para criação de atos impositivos. Para o Professor da Universidade de Gênova, o princípio da legalidade tem, necessariamente, correspondência com os magnos direitos à liberdade e à propriedade, de modo a afirmar que “toda intervenção limitativa da esfera de liberdade e propriedade dos particulares deve ser aprovada pelo Parlamento.”<sup>18</sup>

Em linha de raciocínio similar, Fábio Pallaretti Calcini ressalta que a noção da legalidade remonta à ideia de “respeito ou observância da lei”, destacando que, em sua visão moderna, o princípio da legalidade de ligação estreita com o valor “liberdade”, uma das razões de ser do constitucionalismo advindo do movimento iluminista de meados do século XVIII.

Sem retornar às origens da própria noção de lei, vimos que, dentro de uma concepção moderna, ela (legalidade) está ligada à liberdade.

Isto porque a legalidade demanda a necessidade de se limitar as condutas dos particulares e o do Poder público por meio da lei. Na seara do Direito Público o princípio da legalidade ganha maior relevância, uma vez que a condição do interesse público, bem como a intervenção nos direitos dos cidadãos somente se dá por meio de lei.

Equivale dizer: ao tratar do interesse público (*res publica*), caberá a atuação segundo a noção de legalidade<sup>19</sup>.

José Afonso da Silva<sup>20</sup>, relacionando a legalidade à isonomia – outra razão de ser do Estado de Direito, destaca a necessidade da *res publica* se sujeitar “ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais.” Mister compreender lei como instrumento da vontade popular criada através dos seus representantes, por meio de atividade

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 275.

<sup>18</sup> UCKMAN, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. Tradução Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 46.

<sup>19</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da legalidade: reserva legal e densidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 124-125.

<sup>20</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 400.

legislativa prevista pela Lei Maior. Deste modo, não pode o Estado criar, impor deveres, exigir determinado comportamento ou quantia sem que esteja previsto em lei.

Geraldo Ataliba, por sua vez, enaltece a legalidade tributária e seu regime constitucional, afirmando que somente a lei pode inovar no que diz respeito às obrigações impostas ao cidadão contribuinte, e que a vontade do Estado só pode ser materializada pela lei ou, no mínimo, com base nela, salvo “as exceções expressas, que devem ser restritivamente interpretadas.”<sup>21</sup> E arremata:

Assim, a Constituição consagra o princípio segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer [alguma coisa] a não ser em virtude de lei. Isto significa que, no Brasil, só a lei obriga, e nenhuma outra norma, a não ser a legal, pode ter força inovadora obrigatória (nisso o nosso regime é peculiar e mais estrito que a maioria do direito comparado). Entre nós, todos os demais atos normativos, para terem força inovadora obrigatória, devem ser imediatamente infraconstitucionais, como acontece com a lei: só assim podem com ela ser postos em cotejo<sup>22</sup>.

O magistério de Roque Carrazza, aqui mais uma vez invocado, é preciso quando afirma que diferentemente das normas jurídicas gerais, que nem sempre são diretamente ligadas à legalidade tributária, as normas jurídicas específicas da tributação decorrem diretamente do princípio da legalidade tributária, haja vista suas incidências estarem relacionadas com um fato ou estado de fato detalhadamente descrito em lei. Sobre o tema, destaca ainda o Professor Carrazza que o artigo 150, inciso I, da Constituição, ao corroborar o princípio geral da legalidade, ressalta a necessidade de especificação em lei dos critérios que compõem as regras-matrizes tributárias, não se admitindo a intervenção do Poder Público sobre o patrimônio do particular, com fins de limitação ou redução, sem que haja a descrição fática pormenorizada em lei da razão de tal imposição.

Portanto, o princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais; por si sós, não têm propriedade de criar ônus ou gravames para o contribuinte<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.123.

<sup>22</sup> *Ibidem*. p. 125.

<sup>23</sup> CARRAZZA, 2004. p. 275.

Com essas premissas, importa destacar que para que seja imputada responsabilidade a terceira pessoa não diretamente ligada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, é condição *sine qua non* que haja a total subsunção da situação fática vivenciada por quem pode vir a ser responsável à descrição normativa, tal qual a integral adequação verificada para a ocorrência do fato gerador de qualquer obrigação prevista no ordenamento.

#### *2.4.1.1 Legalidade formal e responsabilidade tributária.*

Dentre os temas com reflexos diretos no ordenamento tributário, tratados em sede de Constituição Federal, vislumbramos a estipulação e a repartição das competências tributárias, determinação das limitações ao poder de tributar do Estado-tutor e até mesmo a classificação dos tributos. Não seria diferente quanto à previsão das regra-matrizes de incidência, disciplinadas por normas gerais, a teor do disposto no já citado art. 146, inciso III, alínea “b”, da Magna Carta, com destaque à sujeição passiva.

Assim, se a obrigação de pagar tributo é fruto de uma previsão tributária pormenorizada com o detalhamento de cada critério compositor do antecedente e do conseqüente normativo, a alteração do polo passivo da relação jurídica obrigacional surgida com a ocorrência do fato imponível haverá, imperiosamente, de ser prevista por lei em sentido estrito.

Nesse sentido, em homenagem ao princípio da legalidade, a norma que atribui responsabilidade tributária conterá todos os elementos de ordem constitutiva<sup>24</sup>, somente havendo configuração do instituto, repita-se, dada a perfeita e pormenorizada adequação da

---

<sup>24</sup> “[...] 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O ‘terceiro’ só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a *contrario sensu*, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito tributário. Responsabilidade tributária. Normas gerais de Direito tributário. Art 146, III, da CF. Art. 135, III, do CTN. Sócios de sociedade limitada. Art. 13 da Lei 8.620/93. Inconstitucionalidades formal e material. Repercussão geral. Aplicação da decisão pelos demais tribunais. Recurso Extraordinário 562276. Recorrente: União. Recorrido: Owner's Bonés Promocionais Ltda - ME. Relator: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 03/11/2010. *Diário [da] Justiça Eletrônico*, 10 fev. 2011.

situação fática do responsável ao rigorosamente disposto na lei, sendo esse o consagrado entendimento do Supremo Tribunal Federal<sup>25</sup>.

Consoante já exposto, a regra da responsabilidade é autônoma àquela primeira que institui a relação jurídica havida entre o contribuinte e o fisco. Na norma que estabelece a responsabilidade tributária há mudança no critério pessoal da primeira regra, com a transferência da obrigação originária do contribuinte para o responsável, ou, ainda a substituição daquele por este.

Na lição de Leandro Paulsen, “A lei, portanto, é a fonte formal direta das obrigações do substituto e do responsável, tendo como fundamento de legitimação dever fundamental de colaboração com a Administração e o princípio da praticabilidade.”<sup>26</sup>

Assim, qualquer que seja a alteração da posição do sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária – por exemplo, eximindo o contribuinte do pagamento do tributo, determinando ao responsável que proceda retenção do tributo, atribuindo a terceiro o dever, ainda que subsidiário, de adimplir crédito tributário de responsabilidade originária alheia – há de ser estipulada por lei, e somente por lei.

### **3.4.2 Princípio da praticabilidade.**

A supremacia do interesse público sobre o privado combinada com a necessidade estatal de um ordenamento jurídico tributário exequível, porém que respeite as garantias constitucionais do contribuinte, ao que parece, dão forma à estrutura e ao objeto do princípio da praticabilidade tributária.

Regina Helena Costa,<sup>27</sup> que elenca como sinônimos da praticabilidade pragmatismo, praticidade ou factibilidade, assinala que “em sua acepção jurídica”, o princípio se traduz “no conjunto de técnicas que visam viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico.”

---

<sup>25</sup> “A atribuição de responsabilidade tributária a terceiro não pode ser presumida ou implícita; decorrerá, necessariamente, de dispositivo do CTN ou de legislação ordinária que assim determine (CTN, artigos 34, 128, 130, 131 e 133)”. RIO DE JANEIRO. Tribunal Regional (4ª Turma Especializada). Apelação Cível nº 201250010009460/ES. Tributário. Embargos à execução fiscal. Tributos. Responsabilidade. Taxa de coleta de lixo domiciliar (TCLD). Contribuição de iluminação pública (CIP). Imunidade. Descabimento. Recurso desprovido. Apelante: ECT-EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRAFOS. Apelado: Município de Vitória. Relator: Ferreira Neves. 02/09/2015. Rio de Janeiro, Diário Oficial [do] Município. 25 set. 2015.

<sup>26</sup> PAULSEN, 2012, p.180.

Misabel Derzi<sup>28</sup>, quando da atualização da obra de Aliomar Baleeiro, aduz que se dá o nome de praticabilidade a um série de recursos utilizados pela lei ou por atos normativos da Administração Pública, que se destinam a simplificar e facilitar a execução em massa das normas.

Na lição de Fábio Pallaretti Calcini,<sup>29</sup> seria a praticabilidade uma forma relevante de realização da vontade estatal, precipuamente por meio da lei, utilizando-se de técnicas como remissões, conceitos jurídicos indeterminados, normas em branco, ficções ou presunção.

Apesar de não aparecer explicitamente no ordenamento nacional, isto é, de não exibir forma escrita, a praticabilidade subjaz na Magna Carta, notadamente como fruto de interpretação de normas constitucionais que dela necessitam para sua efetivação. Dotada de alto grau de abstração e generalidade, a praticabilidade detém a força centrípeta típica dos princípios de direito, atraindo para si um sem-número de normas, contemplando ainda “valor considerado fundamental para a sociedade, qual seja, a viabilização da adequada execução do ordenamento jurídico, no campo tributário.”<sup>30</sup>

Ao tempo em que o princípio da praticabilidade visa a tornar exequível a arrecadação tributária, fomentando o ingresso de receita para o Estado-tutor com a utilização de artifícios como as presunções, conceitos indeterminados, tetos, pisos, ficções etc., há que se observar com olhar estreito e atencioso os direitos assegurados aos contribuintes no seio da Carta da República<sup>31</sup>.

O princípio da praticabilidade ou praticidade, como visto, tem por maior objetivo simplificar os meios de arrecadação tributária, tornando, tanto mais possível, a exequibilidade

---

<sup>27</sup> COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 53.

<sup>28</sup> DERZI, Misabel; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar: notas de atualização*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 580.

<sup>29</sup> CALCINI, 2016. p. 181.

<sup>30</sup> COSTA, 2007. p. 93

<sup>31</sup> “A praticabilidade, como um princípio importante e difuso no ordenamento, autoriza a criação de presunções, tetos somatórios em lei, desde que, com isso, não fiquem anulados princípios constitucionais como aquele que veda utilizar tributos com efeito de confisco ou aquele que determina a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.” DERZI; BALEEIRO, 1999. p. 580-581.

do ordenamento jurídico regente da matéria. Nesse sentido, Igor Mauler Santiago<sup>32</sup> aponta a necessidade de relativização do que chama de “fundamentalismo exegético”, na medida em que, por vezes, a aplicação literal dos comandos normativos torna, na prática, a produção de efeitos do dispositivo inviável, prejudicando o erário público e, conseqüentemente, a sociedade. Entretanto, ao argumento de favorecimento dos objetivos do fisco, ou da facilitação do ingresso de receita nas burras do Estado, é defeso ao Estado-tutor recorrer ao princípio da praticabilidade, ofendendo as garantias asseguradas ao contribuinte pelo Texto Magno, a exemplo da adequação da exação à sua capacidade econômica, o respeito aos ditames traçados pela lei e, também, à não utilização do tributo com efeito de confisco. Em suma: sob os auspícios da supremacia do interesse público ao privado, não pode o legislador valer-se da praticidade e seus recursos sem fazer esforço para traçar parâmetros normativos que sejam guiados pelos princípios constitucionais que limitam o poder do Estado de tributar.

Sobre a questão, o STF vem assim se pronunciando:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos

<sup>32</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. Praticabilidade e razoabilidade na quantificação das taxas. In: DERZI, Misabel (Coord.). *Construindo o Direito tributário na constituição*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.<sup>33</sup>

No que tange ao papel do Judiciário na interpretação e aplicação das leis e dos atos normativos da administração pública baseados no princípio da praticabilidade e sua relação com os já mencionados ditames constitucionais, Igor Mauler Santiago faz a arguta observação que se transcreve abaixo:

É nesta estreita faixa, limitada de um lado pelo clamor dos Fiscos por simplificação e do outro pelo protesto dos contribuintes por ortodoxia, que se equilibra a boa jurisprudência, semeando tolerância e intransigência em doses iguais com vistas a garantir a mais fidedigna aplicação da Constituição que seja possível<sup>34</sup>.

Passemos aos comentários sobre a praticabilidade e sua estreita relação com a responsabilidade tributária.

#### *2.4.2.1 A Praticabilidade e a responsabilidade tributária.*

Já foi dito que a responsabilidade tributária tem umbilical ligação com o princípio da estrita legalidade, de modo que, se ao contribuinte (natural devedor do tributo) o dever de cumprir a obrigação só se lhe pode ser atribuído por meio de expressa previsão legal, muito mais se mostra a necessidade de observância radical à lei para indicação de terceiro mediata e obliquamente ligado ao fato gerador da obrigação tributária.

A questão é que, em várias situações, o terceiro responsabilizado é escolhido pela lei não só pela mencionada ligação indireta com algum aspecto do suposto normativo, mas, também, por se apresentar como medida de simplificação, portanto de viabilização da atuação do fisco, sobremaneira nas etapas de fiscalização, cobrança e arrecadação do crédito tributário. Como exemplo da relação entre a praticabilidade e a responsabilidade tributária, tem-se o disposto no artigo 185 do CTN, corriqueiramente invocado pelas fazendas públicas

---

<sup>33</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 593849/MG. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF. 19/10/2016. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. 31 mar. 2017.

<sup>34</sup> SANTIAGO, 2004. p. 294.

em sede de execução fiscal, valendo-se do artifício da “presunção” para fins de garantia e pagamento, ainda que forçado, do crédito tributário.

Consoante remansosa jurisprudência do STJ, é considerada fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas pelo executado, já quando da inscrição de seu débito em dívida ativa. A redação do dispositivo foi reformada com o advento da Lei Complementar (LC) 118/2005<sup>35</sup> e a presunção referida é absoluta (*jure et de jure*), somente afastada com a comprovação de o sujeito passivo tem bens suficientes à garantia do crédito tributário objeto da ação de execução fiscal.

Malgrado o tema, de forma específica, não venha a ser objeto do presente trabalho, a nosso sentir o princípio da praticabilidade perpetrado com a utilização da presunção absoluta tem efeitos nefastos contra o aquele que de boa fé adquiriu, por exemplo, bem do executado, haja vista não se aplicar na hipótese a Súmula 375<sup>36</sup> do Superior Tribunal de Justiça, cujo escopo é proteger o adquirente de boa fé em casos de fraude à execução. Vejamos:

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.<sup>37</sup>

Súmula 375 – Superior Tribunal de Justiça: O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DE TERCEIRO. ALIENAÇÃO DE BEM IMÓVEL. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. FRAUDE À EXECUÇÃO. PRESUNÇÃO ABSOLUTA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 375/STJ. 1. Para hipótese ocorrida antes da vigência da referida Lei

<sup>35</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Poder Executivo. *Diário Oficial [da] União*. 9 fev. 2005.

<sup>36</sup> Idem. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 375. O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente. Brasília, 18/03/2009. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 30 mar. 2009.

<sup>37</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Senado Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 out. 1966.

Complementar nº 118/2005 (09.06.2005), considera-se absoluta a presunção de fraude à execução quando a alienação do bem ocorrer em momento posterior à mera citação da alienante nos autos de execução fiscal contra ela movida. 2. Com o advento da Lei Complementar nº 118/05, que conferiu nova redação ao art. 185 do Código Tributário Nacional, convencionou-se que a mera alienação de bens pelo sujeito passivo com débitos inscritos na dívida ativa, sem a reserva de meios para a satisfação dos referidos débitos, pressupõe a existência de fraude à execução ante a primazia do interesse público na arrecadação dos recursos para o uso da coletividade. 3. Registre-se, por oportuno, que a Primeira Seção deste Superior Tribunal, no julgamento do Recurso Especial nº 1.141.990/PR, de relatoria do em. Min. Luiz Fux, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ, consolidou entendimento segundo o qual não se aplica à execução fiscal a Súmula 375/STJ: "O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente". 4. Agravo interno a que se nega provimento.<sup>38</sup>

Em outras tantas conjecturas a aplicação do princípio da praticidade poderia ser mencionada, interessa-nos, contudo, aqui mencionar sua relação com a responsabilidade tributária, o que pode, pode exemplo, ser nitidamente constatado com o disposto no artigo 150, § 7º, da Constituição<sup>39</sup>, aqui já mencionado, que prevê a responsabilidade por substituição progressiva. Nesta, o tributo já é cobrado no início da cadeia econômica, sendo assegurada a restituição do montante antecipadamente pago, em caso de não ocorrência do fato gerador futuro. Via de regra, a técnica é utilizada para tributação de produtos e de mercadorias facilmente “pulverizáveis”, quer-se dizer, de difícil fiscalização pela administração pública, tendo em vista as duas dinâmicas de circulação em seus destinos finais. Nesse caso, torna-se muito mais prático para a administração pública proceder com atos de fiscalização, cobrança e arrecadação tributárias, antes mesmo do produto iniciar seu ciclo de transferências e repasses mercantis, passando o tributo a sofrer o fenômeno da repercussão econômica em cada fase da cadeia produtiva ou comercial referida.

---

<sup>38</sup> Idem. Superior Tribunal de Justiça. (2ª Turma). Agravo Interno no Recurso Especial. Processual civil. Tributário. Agravo interno no recurso especial. Execução fiscal. Embargos de terceiro. Alienação de bem imóvel. Adquirente de boa-fé. Inscrição em dívida ativa. Fraude à execução. Presunção absoluta. Inaplicabilidade da Súmula 375/STJ. Agravante: Fábio Matarazzo Costa e Maira Pazian Liranco Costa. AgInt no REsp 1.602.109/SP. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF. 025/10/2016. *Diário [de] Justiça Eletrônico*. 07 nov. 2016.

<sup>39</sup> “Art. 150. § 7º A Lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo o fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.” BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

A praticidade tributária, igualmente, é vista com frequência nas hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica e consequente redirecionamento da execução fiscal. Basta ser observada a combinação da Súmula nº 435 do STJ, que na tentativa de assegurar o sucesso do cumprimento da obrigação originariamente devida pelo contribuinte, responsabiliza o administrador da pessoa jurídica por presumida dissolução irregular e ocorrida negligência em ato de comunicação aos órgãos competentes de regulação da atividade<sup>40</sup>.

Não olvidemos ainda da responsabilidade tributária pessoal, prevista no artigo 135<sup>41</sup>, inciso III, da Norma Geral, impelida aos diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas que tenham praticado supostos atos com excesso de poder ou que tenham infringido a lei, o contrato social ou o estatuto da empresa. Nas inúmeras possibilidades de ocorrência material dos tipos das condutas antijurídicas genericamente mencionadas pelo dispositivo, decerto haverá situações regidas ou mesmo descritas com base em ficções, presunções, indícios conceitos jurídicos indeterminados ou quaisquer outros recursos utilizados com fins de tornar exequível a lei tributária.

Concluimos, pois, que o princípio da praticabilidade faz parte do rol dos dogmas magnos que se entranham na responsabilidade tributária, até mesmo para justificá-la. Nunca é demais rememorar que o princípio em tela, com arrimo na supremacia do interesse público sobre o privado, não deve se distanciar das normas constitucionais que limitam o poder de tributar do Estado. Não é necessário fazer grande esforço hermenêutico para se compreender que a praticidade é princípio que interessa e protege o fisco, de maneira que, se aplicado sem a contrapartida moderadora das garantias constitucionais do contribuinte, em curto espaço temporal, poderá causar danos ao próprio erário público, uma vez que sua utilização desmedida e desarrazoada achacará o contribuinte, grande financiador do Estado de Direito.

### **3.4.3 O devido processo legal.**

---

<sup>40</sup> Cf. Súmula 435, Superior Tribunal de Justiça.

<sup>41</sup> Cf. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

O princípio do devido processo legal<sup>42</sup> tem previsão nos artigos 5º, LIV e LV da Magna Carta e, ainda que não esteja diretamente enumerado no rol dos princípios constitucionais tributários, dado, *prima facie*, seu viés de norma condutora do direito adjetivo no nosso ordenamento, há de ser observado como verdadeira garantia do contribuinte, mormente quando são instaurados os contenciosos administrativo e judicial frente ao Estado-tutor. Vejamos os dispositivos constitucionais citados:

Art. 5º [...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Nelson Nery Júnior é categórico quando afirma que o devido processo legal é princípio base do direito processual, do qual decorrem ou encontram arrimo as outras normas que norteiam o processo no ordenamento brasileiro. O professor paulista assinala ainda que bastaria menção genérica do devido processo legal no texto constitucional para que os demais princípios ali estivessem contemplados implicitamente, já que o *due process of law* é gênero e os outros princípios ligados ao direito processual, calcados ou não na Magna Carta, são espécies.

O princípio fundamental do processo civil, que entendemos como a base sobre a qual todos os outros se sustentam. É o devido processo legal, expressão oriunda da inglesa *due process of law*. A Constituição Federal brasileira de 1988 fala expressamente que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV)

Em nosso parecer, bastaria a norma constitucional haver adotado o princípio do *due process of law* para que daí decorressem todas as consequências processuais que garantiriam aos litigantes o direito a um processo e a uma sentença justa. É por assim dizer o gênero do qual todos os demais princípios constitucionais do processo são espécies<sup>43</sup>.

Nessa linha de raciocínio, temos que o devido processo legal é princípio conexo à isonomia, ao duplo grau de jurisdição, à legalidade, à ampla defesa e ao contraditório,

---

<sup>42</sup> “Art. 5º [...] LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; [...]” Cf. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

<sup>43</sup> NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 60.

dividindo com os últimos o mesmo dispositivo constitucional. Especificamente no que tange à ampla defesa e o contraditório são cediças suas materializações através dos meios e recursos previstos pelo direito, assegurando, no caso, ao contribuinte as possibilidades jurídicas de expor sua versão dos fatos, bem como carrear todo o conjunto de provas para demonstrar a sua veracidade. Ao interpretarmos o inciso LV, do artigo 5º da Magna Carta, ampla defesa e o contraditório se apresentam como um princípio com finalidade de estabelecer um diálogo isonômico e democrático em sede processual; o devido processo legal, por sua vez, também deve ser considerado como um princípio-fim, e não só enquanto um simples meio para consecução dos demais princípios.

Seguindo a mesma esteira, Humberto Ávila compreende que o princípio do devido processo legal tem função “rearticuladora” de outros princípios, especialmente quando se reveste em garantia protetiva do contribuinte; a saber:

Como sobreprincípio, o devido processo legal, enquanto determinante do atingimento da finalidade mais ampla de protetividade da esfera jurídica do contribuinte, exerce função rearticuladora dos vários subprincípios que a concretizam, quais sejam, da defensabilidade (ampla defesa e contraditório), da igualdade, da celeridade, da imparcialidade, da controlabilidade, da regularidade procedimental, da publicidade e da confiabilidade.

É preciso enfatizar que essa função rearticuladora opera entre determinados limites. O que foi dito em geral acerca dos sobreprincípios adquire especial relevo no caso do sobreprincípio do devido processo legal. Ele pressupõe a existência, dentre outros, de dois subprincípios: o subprincípio da duração razoável do processo e o subprincípio da ampla defesa do processo e o subprincípio da ampla defesa. Nenhum deles pode estar ausente, nem pode estar em demasia: de um lado não há devido processo legal se não houver um processo que, simultaneamente, tenha duração razoável e permita a proteção dos direitos do particular; de outro lado, não há protetividade da esfera jurídica do contribuinte se a celeridade for levada às últimas consequências, ao mesmo tempo em que não há duração razoável do processo se a parte puder interpor recursos de modo ilimitado.<sup>44</sup>

O Brasil, com a sua *civil law*, recebeu o devido processo legal preponderantemente como princípio de direito processual, absorvendo, assim, a essência oriunda do Direito inglês que lhe concebia como instrumento de proteção no âmbito do Direito Penal, desta feita, seu viés material foi relegado a um plano secundário no nosso ordenamento jurídico. O chamado

---

<sup>44</sup> ÁVILA, Humberto B. Sistema constitucional tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 142

*substantive due process*, na lição de Nelson Nery Júnior<sup>45</sup>, é princípio presente em todos os campos do direito, ainda que se desvele através de outras normas fundamentais da natureza substantiva, a exemplo da legalidade, da autonomia da vontade, interpretando o direito como um todo, buscando realidades mais abrangentes que aquela unicamente expressa no texto legal, com fins de aplicar a norma, da forma mais adequada ao caso concreto<sup>46</sup>.

#### 2.4.3.1 *O devido processo legal e sua repercussão na Lei de Execuções Fiscais.*

Compreendida a extensão do *due process of law* em sede constitucional, convém alcançarmos sua aplicação, agora de forma pontual, na legislação tributária infraconstitucional, notadamente naquela que regulamenta os feitos executórios contra o contribuinte.

O devido processo legal, portanto, reveste-se em sobreprincípio que norteia toda a legislação processual no nosso ordenamento. Trata-se, na verdade, de princípio que sintetiza as garantias constitucionais processuais que devem orientar no caso concreto, a relação jurídica havida entre o contribuinte e o Estado-tutor que, detendo a exclusividade dos poderes de tributar e de julgar, desempenhará, na hipótese, a função de cobrador (exequente) e julgador.

Como sabido, a cobrança judicial de créditos tributários e não tributários inscritos na dívida ativa dos entes tributantes é regida por lei federal específica (Lei 6.830/80 – Lei de Execuções Fiscais<sup>47</sup>) que, apesar de entoar regras pontuais atinentes à matéria, prevê, já em seu artigo 1º, ser subsidiada pelas normas adjetivas contidas no Código de Processo Civil.

---

<sup>45</sup> “O devido processo legal se manifesta em todos os campos do direito, em seu aspecto substancial. No direito administrativo, por exemplo, o princípio da legalidade nada mais é do que a manifestação da cláusula *substantive due process*. Os administrativistas identificam o fenômeno do *due process*, muito embora sob outra roupagem, ora denominando-o de garantia da legalidade e dos administrados, ora vendo nele o postulado da legalidade. Já se identificou a garantia dos cidadãos contra os abusos do poder governamental, notadamente pelo exercício do poder de polícia, como sendo manifestação do devido processo legal.” NERY JÚNIOR. 2004. p. 66.

<sup>46</sup> “O devido processo legal substancial busca, bem diferentemente, outras realidades, relativas à interpretação do direito como um todo e à temática da melhor interpretação possível no caso concreto. Ela, portanto, em si mesma considerada, não se relaciona ao modelo mais adequado de atuação do Estado-juiz, embora seja relevante no seu devido contexto eu é o da interpretação judicial do direito.” BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1. p. 107.

<sup>47</sup> 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. Senado Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. 24 set. 1980.

Nessa senda, as questões processuais compatíveis com as execuções fiscais e que não tenham disciplinamento em lei específica, serão, subsidiariamente, tratadas pela norma processual geral. Vejamos:

Lei 6.830/80:

Art. 1º 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.

Por sua vez, o Código de Processo Civil trouxe aos detalhes o desdobramento processual do princípio do devido processo legal nos artigos nono e dez de seu texto, enfatizando a necessária paridade entre partes, notadamente no que pertine ao exercício da ampla defesa e do contraditório, do diálogo processual e da obrigatória fundamentação, pelos juízes de suas decisões em quaisquer instâncias.

Art. 9º Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica:

I - à tutela provisória de urgência;

II - às hipóteses de tutela da evidência previstas no art. 311, incisos II e III;

III - à decisão prevista no art. 701.

Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

Ora, ainda que se faça uma leitura apressada e, inconscientemente, interprete-se os dispositivos destacados pela via única da gramática, já se observa que o devido processo legal, não só por se tratar de um sobreprincípio constitucional com força de atração plena sobre as demais regras processuais do ordenamento, há de ser imperiosamente observado pelo Poder Judiciário nos feitos executórios promovidos pelas Fazendas Públicas, por previsão da própria Lei de Execuções Fiscais que, como visto, encontra também amparo no Código de Processo Civil.

Noutro cotejo, embora a Lei de Execuções Fiscais tenha natureza essencialmente processual, aduz expressamente que as normas relativas à responsabilidade, previstas na legislação material cível, comercial e tributária, sejam aplicadas à dívida ativa das fazendas públicas, significando que na seara do Direito tributário, o processo de execução fiscal deve ser promovido com obediência ao previsto nos artigos 121 e 128 a 138 da Norma Geral Tributária.

### 3.4.4 A capacidade contributiva e sua relação com a responsabilidade tributária.

É clássica a afirmação que o direito tem como principais objetivos seus disciplinar as condutas humanas, dirimir querelas e, por conseguinte, possibilitar a vida em sociedade. Em sua linguagem prescritiva, o direito positivo atuará necessariamente no campo dos acontecimentos e comportamentos possíveis. Quer-se dizer que o direito positivo só irá regular, por meio dos funtores deônticos *proibido*, *obrigatório* e *permitido*, condutas interpessoais de possível concretização fática.

Nessa toada, o legislador, ao escolher fatos de relevo que interessam ao Direito tributário, necessariamente destacará aqueles que expressem riqueza, atentando, por óbvio, para quem tenha envolvimento com o signo presuntivo dessa riqueza. A escolha de quem será o sujeito cumpridor da prestação pecuniária compulsória que deverá ser entregue ao Estado-tutor a título de tributo traz, com a formação estrutural do conseqüente normativo, a definição correta do sujeito passivo da relação jurídica de natureza obrigacional tributária, tendo, também, o condão de proteger a própria norma jurídica tributária, evitando que este perca sua efetividade e se torne inócua.

De nada adiantaria ao legislador, quando da construção dos antecedente e conseqüente normativos, eleger determinado fato ou estado de fato ou, ainda, estabelecer um marco de presunção, dentro de um cenário fático, que exprima riqueza sem relacioná-los com um sujeito passivo que: *primus*, tenha ligação com a materialização dessas hipóteses; *secundus*, que além desse liame estreito, demonstre aptidão de arcar com o adimplemento da relação de obrigação havida com o Estado.

Sobre o assunto, assinala o Edilson Pereira Nobre Jr:

Significa dizer, então, que capacidade contributiva é noção a não dispensar uma base econômica, exigindo, mais precisamente, uma idoneidade para suportar o ônus do tributo. Um gravame desta natureza somente se legitima caso a sua hipótese de incidência faça referência a elementos econômico-financeiros.

Essa a primeira condição para que se possa surgir a obrigação de pagar. Não basta alguém usufruir da capacidade para ser parte em uma relação jurídico-

tributária, sendo necessário que o fato gerador desta represente indicativo de valor suscetível de aferição monetária<sup>48</sup>.

Alvaro Rodriguez Bereijo <sup>49</sup> afirma que o princípio da capacidade contributiva (*capacidad económica*) tem dois significados: de início, afigura-se na própria razão do fato de contribuir, do dever de cumprimento da obrigação tributária, constituindo-se, destarte, como elemento indissociável à tipificação legal impositiva que justifica constitucionalmente o tributo. Nesse sentido, a capacidade contributiva se desborda na aptidão para contribuir. De outra banda, a capacidade contributiva consubstancia-se na proporção de cada contribuição individual daqueles que são obrigados a sustentar os gastos públicos. Deve-se pagar tributo ao Estado segundo a capacidade que se tem!

Vê-se que a capacidade contributiva é princípio constitucional dos mais relevantes na seara da tributação, haja vista sua conexão com os princípios da legalidade material, da vedação do uso do tributo com efeito de confisco e da isonomia tributária. Enfim, o princípio da capacidade contributiva, com o seu irradiar de efeitos em grande parte das normas que formam o ordenamento jurídico tributário, é corolário do próprio ideal de justiça fiscal.

Humberto Ávila ressalta que os princípios da capacidade contributiva e da igualdade possuem conteúdos normativos idênticos; por conseguinte, o mesmo *âmbito de aplicação*, desvelando-se aquele em um dos critérios de aplicação deste, a saber:

A capacidade contributiva é, na verdade, um critério de aplicação da igualdade. A determinação da medida, que a eficácia econômica desigual de uma regra não poderá ultrapassar, deve ser obtida pela análise das decisões valorativas da Constituição em favor, por exemplo, da proteção da família, e do casamento e da solidariedade social

[...]

---

<sup>48</sup> NOBRE JÚNIOR, 2001. p. 32.

<sup>49</sup> “El principio de capacidad económica tiene dos significados diferentes: Por una parte, es la razón de ser (la ratio) o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional) y, por tanto, constituye el elemento indisoluble de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo. Se debe porque se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario. Em este sentido la capacidad económica es la aptitud para contribuir.

“Por otra parte, es la medida, razón o proporción de cada contribución, individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe según la capacidad que se tiene. Lo que há de tener su reflejo em el hecho imponible Y en los elementos esenciales que determinan la cuatificación del tributo.” BEREIJO, Alvaro Rodriguez. *Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición in Garantias constitucionales del contribuyente*. 2. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999. p 158.

A igualdade ou desigualdade, no entanto, só pode ser definida com vistas a uma finalidade determinada (por exemplo, pretensão de ajuda social, obtenção de crédito financeiro ou pagamento de tributo). Os homens podem ser, com base num único critério (por exemplo, idade), ao mesmo tempo diferentes, se a finalidade da comparação for o fechamento de negócios comerciais, e iguais, se a finalidade for o pagamento de tributos. Ou sinteticamente: o juízo de igualdade depende necessariamente do critério e da finalidade que estruturam a comparação. O critério geral do Direito tributário é a capacidade econômica<sup>50</sup>.

A necessidade de observação do potencial econômico daquele que deveria suportar o ônus do tributo remonta da Grécia antiga, quando da criação de um tributo em favor da marinha nacional a ser cobrado a todo cidadão “cujo cabedal atingisse a dez talentos”<sup>51</sup>. Foi, contudo, com os ideais iluministas de meados do século XVIII que a capacidade contributiva ganhou ares de princípio com sua positivação na *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen* de 1789, que em seu artigo 13, fez expressa previsão do sopesamento da carga tributária de acordo com a aptidão econômica de cada cidadão. Vejamos: “Art. 13. Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultes.”<sup>52</sup>

A Constituição brasileira de 1988 consagra de forma expressa a capacidade contributiva como princípio limitador do poder estatal de tributar, de modo que, ao tempo em que salvaguarda o contribuinte de uma exação que lhe fogue à medida de suas forças econômicas, protege também a própria atividade legiferante, não deixando com o que o produto do trabalho do Poder Legislativo (a lei) caia em desuso por impossibilidade de aplicação e, conseqüentemente, efetividade.

Há também que se destacar que o princípio da capacidade contributiva tem ligação próxima com os Direitos Humanos, na medida em que serve de elemento moderador entre o princípio do mínimo existencial e a tributação com efeito confiscatório. Ricardo Lobo Torres, apesar de entender que não há grande relação entre os dogmas proclamados, assinala que o

---

<sup>50</sup> ÁVILA, 2012. p. 434.

<sup>51</sup> Ibidem. p. 18.

<sup>52</sup> “Para a manutenção da força pública e para os gastos da administração, uma contribuição comum é indispensável. Esta deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos na medida de suas facultades.” (tradução livre). REPUBLIQUE FRANÇAISE. *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789*. [Online].

princípio da capacidade contributiva está subordinado à ideia de justiça fiscal, enquanto que o mínimo existencial tem fundamento nos magnos direitos à liberdade e à dignidade da pessoa humana, encontrando naquele apenas o seu balizamento, nunca o seu fundamento, a saber :

A importância da capacidade contributiva, aqui, é puramente negativa. A imunidade do mínimo existencial se situa aquém da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência além da aptidão de pagar. Em outras palavras, a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade. As condições iniciais da liberdade e a intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não-capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu balizamento e jamais o seu fundamento<sup>53</sup>.

#### 2.4.4.1 O artigo 145, §1º da Constituição de 1988.

A Carta Suprema de 1988 positiva o princípio da capacidade contributiva no artigo 145, §1º, com texto rico em informações e em linguagem carregada de ambiguidade, o que, por vezes, destoa da prescrição incisiva de outros princípios, vejamos:

Art. 145 [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Alfredo Augusto Becker<sup>54</sup> faz duas críticas ao termo “capacidade contributiva”, ressaltando seu alto grau de ambiguidade e imprecisão da forma em que está posto na Magna Carta, não constituindo um conceito científico. Segundo o mestre, “a expressão, por si mesma, é um recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos.”

<sup>53</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 138.

<sup>54</sup> “Tomada em si mesma, a locução “capacidade contributiva” – salienta Emilio Giardina – significa apenas: possibilidade de suportar o ônus tributário. Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o tributo, é incorrer numa tautologia: as palavras “capacidade contributiva”, sem alguma outra especificação, não constituem um conceito específico. Elas nem oferecem um metro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações.” BECKER, 1998 p. 481.

O dispositivo se inicia com o aviso de sua possibilidade relativa de utilização, o que, em uma interpretação literal do texto, põe dúvida quanto ao seu grau de eficácia constitucional. Edilson Pereira Nobre Jr<sup>55</sup> pontifica que a capacidade contributiva “é princípio dotado de todas as condições para sua pronta aplicação.” Por sua vez, Roque Carrazza assegura que “o princípio da capacidade contributiva não encerra mera diretriz programática. Incapaz de produzir efeito, seja junto ao legislador, seja junto ao juiz.”<sup>56</sup> Sobre o tema, pronuncia-se Regina Helena Costa:

A preceptividade da norma constitucional que acolhe a diretriz em exame revela-se, exatamente, quando do exercício da competência tributária em matéria de impostos, que não poderá ser exercida em despreço à capacidade contributiva dos contribuintes.

Em outras palavras, o vigor do princípio far-se-á sentir se e quando aquela competência tributária for exercida. Daí o norte para o legislador infraconstitucional, cuja atuação fica-lhe inafastavelmente vinculada<sup>57</sup>.

Em seguida, verifica-se que o comando normativo amesquinhou o princípio da capacidade contributiva à espécie tributária “imposto”, o que já foi desmistificado pelo Supremo Tribunal Federal<sup>58</sup> em inúmeros julgados, estendendo o alcance do princípio aos tributos vinculados, inclusive aqueles outros com função extrafiscal, desde que possível.

---

<sup>55</sup> NOBRE JÚNIOR, 2001. p. 60.

<sup>56</sup> CARRAZZA, 2013. p. 106.

<sup>57</sup> COSTA, Regina Helena. *O princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 55.

<sup>58</sup> “Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Hipótese de cabimento do recurso extraordinário pela letra c não configurada. Alegada violação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Ausência de fundamentação. Tributário. Taxa. Capacidade contributiva. Aplicabilidade. Taxa de Utilização de Serviços Públicos Notariais ou de Registros (TSNR). Base de cálculo. Alíquota. Correspondência com o serviço prestado. Necessidade de reexame da legislação local e dos fatos e das provas. 1. No julgamento do AI nº 138.298-AgR, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ de 30/4/92, a Corte deixou consignado o alcance do recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, inciso III, alínea c, da Constituição, cujo cabimento pressupõe haver a Corte de origem homenageado a lei estadual em detrimento da Carta da República. Se inexistente tal fato, torna-se incabível o trânsito do extraordinário. 2. A ausência de fundamentação a respeito da alegada violação do art. 150, IV, da Constituição Federal impede seu conhecimento. 3. A Corte, em diversas oportunidades, se manifestou no sentido de que o princípio da capacidade contributiva se aplica também às taxas. 4. Para acolher a pretensão recursal, seria necessário o reexame da controvérsia à luz da Lei Estadual nº 11.194/94, alterada pela Lei Estadual nº 11.404/96, e dos fatos e das provas constantes dos autos, especialmente para examinar a proporcionalidade da base de cálculo estabelecida na lei estadual e perquirir sobre circunstâncias fáticas que ensejaram a exação, à luz dos elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixada nas lei estadual. Incidência das Súmulas nºs 280 e 279 da Corte. 5. Agravo regimental não provido.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 707948/PE. Agravante: Agravado: Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 26/05/2015. Diário [da] Justiça Eletrônico. 19 jun. 2015.

Resta-nos concluir que a capacidade contributiva se faz presente na Constituição de 1988, com dicção expressa, no dispositivo acima transcrito, não se moldando como mera norma programática, mas como princípio eficaz e influenciador do ordenamento jurídico tributário, sem o qual valores supremos como a liberdade e a igualdade não poderiam se efetivar, e de observância obrigatória para o legislador infraconstitucional quando da elaboração de leis, exercitando a competência tributária do ente federativo ao qual está relacionado; também do juiz, quando da aplicação e interpretação da legislação, que impõe ao sujeito passivo, o dever de pagar tributo.

Uma vez que duas são as normas que circundam a responsabilidade tributária. A primeira estabelece a relação contributiva, e a segunda, a relação de substituição ou de transferência (responsabilidade). Cediço que as segundas dependem das primeiras, não podendo desvirtuá-las, de modo que a capacidade contributiva, enquanto elemento – ainda que indireto – do próprio núcleo material da hipótese de incidência da norma de tributação haverá de ser observada no âmbito da sujeição passiva indireta, ainda que por questões únicas de exequibilidade normativa (praticidade).

### 3.5 ASPECTOS PROCESSUAIS DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – O NOVO CPC E O TRATAMENTO DA MATÉRIA.

A teor do exposto, a superação da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, com recaimento de suas obrigações para o patrimônio do sócio ou do administrador a ela ligado, como já visto, é procedimento extremo não só por comprometer a propriedade e o bom nome daquele que a compõe, mas, acima de tudo, por se tratar de medida com natureza punitiva.

Embora com assento em várias áreas do direito material, a superação da autonomia da pessoa jurídica carecia de regulamentação processual específica e somente com o advento do novo Código de Processo Civil, que elenca em seus artigos 133 a 137 as regras para o procedimento para o incidente, o hiato legislativo foi suprimido.

Nessa toada, o Novo Código de Processo Civil preencheu tormentosa lacuna até então havida quanto ao procedimento a ser observado pelo Judiciário para aplicação da

---

desconsideração da personalidade jurídica, cujas motivações e justificativas, insista-se, têm previsão em searas direito material, destacando-se, nesta oportunidade, o artigo 50 do Código Civil, que ao utilizar-se da chamada teoria maior, dispõe que, em caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, a autonomia da pessoa jurídica pode ser, temporariamente, afastada, redirecionando-se suas dívidas àqueles (pessoas físicas ou jurídicas) a ela ligados que, por meio de seus bens, cumprem obrigação que original e legalmente lhe fora imposta.

Ao menos no que pertine às hipóteses que envolvam tributos de competência da União, o previsto no artigo 50 do Código Civil é norma material que fundamenta o pedido de desconsideração da personalidade jurídica e, conseqüentemente, de redirecionamento de sua dívida para seus sócios. Quer-se dizer que, comprovados o desvio de finalidade ou confusão patrimonial, a parte interessada (que pode ser a Fazenda Pública da União) ou o Ministério Público, se lhe for possível intervir no caso concreto, poderá invocar a norma substantiva civil aludida para requerer ao Judiciário a superação da personalidade jurídica; ato contínuo, pleitear o redirecionamento da obrigação para os sócios.

É de se observar que antes da vigência do *neo* CPC, a desconsideração da personalidade jurídica, no que pertine aos seus aspectos processuais, tinha como fonte ejetora normativa o entendimento dos Tribunais pátrios, criando um ambiente de insegurança jurídica, ainda que houvesse entendimento último do Superior Tribunal de Justiça.

Situação inusitada se dava na seara tributária em que a atribuição da corresponsabilidade (tributária) chegou a ser fruto de determinações contidas em portarias, instruções normativas e entendimentos outros da Administração Pública, a exemplo da Portaria PGFN nº 180/2010<sup>59</sup>, que corrigiu verdadeiro atentado às normas garantidoras dos contribuintes, determinando, em seu artigo 2º, que a inclusão do nome do corresponsável na certidão de dívida ativa fosse justificada com antecedência por “declaração fundamentada” da autoridade competente.

Não obstante os já comentados institutos processuais que elevaram o trabalho interpretativo dos pretórios à condição de fonte primária do direito, não se pode olvidar que o ordenamento brasileiro ainda tem o princípio da legalidade como norte supremo para

---

<sup>59</sup> BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria nº 180 de 25 de fevereiro de 2010. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. *Diário Oficial [da] União*. 26 fev. 2010.

elaboração e regulamentação normativa, notadamente em matéria como desconsideração da personalidade jurídica que, além envolver o direito constitucional à propriedade, tem caráter eminentemente de punição.

Ainda com reflexão sobre o tema na ótica do Direito tributário, antes da chegada da nova lei processual brasileira para fins de defesa ou de contraposição da decisão que superava a autonomia do ente jurídico e redirecionava a execução fiscal, especialmente em situações processuais que exigiam intervenção urgente do Judiciário, restavam poucas opções ao devedor, a exemplo do manejo da objeção de pré-executividade que, por sua vez, só seria cabível para matérias que pudessem ser reconhecidas de ofício e não demandassem dilação probatória, a teor do sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça no verbete de nº 393.

Nesse sentido, na maioria dos casos de redirecionamento em execução fiscal, o ora corresponsável não dispunha de elementos que, de logo, comprovassem a ilegalidade ou a abusividade da medida judicial punitiva, tornando ineficaz aquele que se apresentava como seu único meio processual de defesa imediata, restando a discussão do tema para os embargos à execução fiscal opostos como ação autônoma em fase posterior do processo, momento em que já se deram medidas constritivas ao patrimônio do responsável tributário, por vezes causadoras de prejuízos irreparáveis.

Assim, a partir do NCPC, a desconsideração da personalidade jurídica em suas duas modalidades, só se efetivará através de decisão judicial em procedimento observador dos princípios magnos, insculpidos na Constituição Federal, que asseguram àqueles atingidos por tal incidente processual, a ampla defesa, o contraditório, o devido processo legal e a legalidade, com fins de tornar a relação jurídica certa e o mais segura possível, sem esquecer da possibilidade imediata de contra-ataque à medida de redirecionamento da execução fiscal oriunda do incidente, incluindo-se, para tal fim, a possibilidade de efeito suspensivo daquela.

Desse modo, a instituição do regramento processual para aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica foi passo vitorioso dado pelo legislador federal, que, ao tempo em que visa garantir a satisfação do crédito público, também oferta as necessárias segurança e previsão legal a um instituto que normalmente terá o condão de adentrar na esfera patrimonial da pessoa física ou jurídica – em caso de desconsideração inversa –, excetuando um princípio sedimentado no ordenamento jurídico pátrio que prevê e determina a separação total dos bens da sociedade e do sócio que dela faz parte.

### **3.5.10 incidente processual de descon sideração da personalidade jurídica e a sua aplicação nas ações de execução fiscal.**

Afora o dispositivo supracitado, o Código Tributário Nacional no artigo 135, inciso III, concebe a responsabilidade pessoal dos sócios e administradores das empresas por atos que, praticados com excesso de poderes ou que infrinjam a lei, o contrato social ou o estatuto da pessoa jurídica, resultem em obrigação tributária impostas, de início, às empresas. Essa responsabilidade – que é por substituição – quando ocorrida, em regra, não oferece oportunidade ampla para o responsável demonstrar sua irresignação processual e, muitas vezes, é feita pela Administração Pública Tributária com base em presunções e suposições.

Reafirmamos ser inconteste que o ônus da prova da materialização das hipóteses normativas justificadoras da responsabilidade tributária e descritas na regra do Código Civil é do fisco, porém até antes do advento do novo CPC, havia instabilidade na jurisprudência quanto à observação do devido processo legal no tocante ao redirecionamento das execuções fiscais, admitindo-se o reencaminhamento das dívidas tributárias da empresa para seus sócios (pessoas físicas ou jurídicas), administradores e gerentes sem que houvesse a necessidade de comprovação documental do fisco ou qualquer instauração de fase constitutiva do título executivo, leia-se a Certidão de Dívida Ativa, ofertando ao responsável, *neo devedor*, a oportunidade de, ao menos, produzir prova negativa, a teor, por exemplo, do consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça através da Súmula nº 435. Vejamos os dispositivos destacados nos parágrafos acima:

Código Tributário Nacional:

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.<sup>60</sup>

Súmula nº 435 - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.<sup>61</sup>

<sup>60</sup> Cf. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

<sup>61</sup> Cf. Súmula 435, Superior Tribunal de Justiça.

Uma vez que a responsabilidade tributária só pode ser imposta a terceiro indiretamente ligado ao fato gerador da obrigação tributária, desde que haja expressa previsão em lei, o redirecionamento da execução fiscal somente poderá ser aplicado contra quem a norma o determine, sendo assegurado ao redirecionado a possibilidade de questionar tal imposição, mormente nos casos em que não constava como codevedor na certidão de dívida ativa ou se, tendo constado sua corresponsabilidade no referido título executivo extrajudicial, não lhe fora proporcionado o exercício do devido processo legal, neste se incluindo a ampla defesa e o contraditório, pela ocasião da constituição do crédito tributário na esfera administrativa.

O Supremo Tribunal Federal, a partir do precedente estabelecido no RE 608.426/PR relatado pelo Ministro Joaquim Barbosa, inicia, a nosso sentir, nova linha de entendimento jurisprudencial, antenado com a escola pós-positivista que inspira a Constituição Federal de 1988, na qual os princípios constitucionais tributários saem da conservadora e insuficiente posição de normas inspiradoras do ordenamento, efetivando-se pragmaticamente como normas que fundamentam a validade das regras infraconstitucionais, aplicando-se pragmaticamente nos casos concretos. Vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO. Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). Porém, no caso em exame, houve oportunidade de impugnação integral da constituição do crédito tributário, não obstante os lapsos de linguagem da autoridade fiscal. Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (Fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (obiter dictum) completamente irrelevante ao desate do litígio. Agravo regimental ao qual se nega provimento.<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 608426/PR. Agravante: BS Colway Pneus Ltda. Agravado: União. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF. 04/10/2011. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 21 out. 2011.

Noutro cotejo, a Lei de Execução Fiscal<sup>63</sup> admite ser subsidiada pelas leis materiais cíveis, comerciais e tributárias, aplicando-se à dívida ativa das fazendas públicas, as regras regentes da responsabilidade, que, especialmente na seara dos tributos, só pode ser impelida por expressa previsão legal e, com base na interpretação sistemática, observando-se, ainda, o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório quanto à essa imposição.

Art. 4º A execução fiscal poderá ser promovida contra:

§ 2º À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

Com efeito, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, consoante previsto nos art. 133 e 134 do NCPC, poderá ser instaurado por demanda da parte ou do Ministério Público – quando lhe for possível intervir no processo, sendo cabível em todas as fases do processo de conhecimento, cumprimento de sentença e na execução cujo alicerce seja um título extrajudicial. A certidão de dívida ativa, por exemplo!

O artigo inicial faz previsão da modalidade inversa do incidente processual, em que a sociedade é chamada para responder pela dívida objeto da execução fiscal e, principalmente, determina em seu §1º que “o pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos estabelecidos em lei.”

Duas são as mensagens deixadas pelo art. 133, §1º do NCPC: primeira – as regras ali estabelecidas dizem respeito à forma como será instaurado e judicialmente decretado o incidente, restando a cada ramo do direito os elementos materiais que configuram a hipótese; segunda – que tais regras processuais estabelecerão a instrumentalização do pedido de desconsideração a personalidade jurídica, de modo que a decisão judicial que determinará ou não a efetivação do incidente, só se dará após a análise dos elementos de quem a pretende e o esgotamento das possibilidades de defesa de quem se vê atingido por tal decisão.

Note-se que com a instauração do incidente, será determinada a citação do sócio ou da pessoa jurídica, com abertura do prazo de 15 dias para manifestação, apresentação ou requerimento de elementos formadores do conjunto probatório; sem se olvidar que o processo

---

<sup>63</sup> Cf. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (LEF).

será suspenso, ao menos em relação aos atos que não disserem respeito diretamente ao incidente, até que este seja resolvido<sup>64</sup>.

O art. 134, §4º, do NCPC<sup>65</sup> deixa claro que aquele que demanda a instauração do incidente processual em tela, tem o ônus de carrear aos autos as provas da materialização das circunstâncias ensejadoras da desconsideração da personalidade jurídica no caso em estudo, do ato praticado, por aqueles apontados em seus incisos I, II e III, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme expressamente disposto no *caput* do art. 135 do CTN. Não se olvide que as partes, com fins de construir seu conjunto probatório, fazendo valer suas alegações, podem fazer uso de todos os meios de prova admitidos em direito.

Por fim, o artigo 136 do NCPC afirma que, concluída a instrução processual, o incidente será solucionado por decisão interlocutória, passível de ser atacado por agravo de instrumento, segundo a exegese do art. 1015, inciso IV. É sabido que o incidente pode ser instaurado praticamente em qualquer fase processual e uma vez que venha a ser resolvido pelo relator do processo, o agravo interno é cabível, assegurando-se a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal.

Desta feita, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica mostra-se totalmente compatível com as ações de execução fiscal, redirecionando-as ao sócio ou à sociedade – na hipótese de desconsideração inversa –, transferindo, conseqüentemente, a responsabilidade tributária.

Teoricamente, não há como confundir a desconsideração da personalidade jurídica com a atribuição de responsabilidade tributária. Tratam-se de institutos jurídicos distintos, é bem verdade! Entrementes, na prática, o efeito causado pelo incidente, notadamente quando

---

<sup>64</sup> “Para evitar a ocorrência de prejuízo da parte chamada ao processo por meio do incidente ou até mesmo a pessoa jurídica alvo do incidente, a legislação processual determinou, no parágrafo terceiro do artigo 134, a suspensão do processo enquanto não analisado o incidente.” QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F de. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica no CPC-2015 e a responsabilidade tributária: primeiras impressões. In: SOUZA JR., Antônio Carlos F. de. *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015. p. 268.

<sup>65</sup> “É preciso deixar claro desde logo, porém, que a prova de que os motivos que levam à desconsideração de fato existem é de quem requer o incidente – e se esse é determinado de ofício, tem o juiz de prová-lo. Segue-se aqui a regra geral: quem alega, prova (art. 134, §4º). Inexistindo prova das alegações que permitem a desconsideração, tem-se que julgar de acordo com as regras do ônus da prova (art. 373).” MARINONI; ARENHART; MITIDIERO, 2015, p. 107.

envolvida a chamada responsabilidade de terceiros contida nos artigos 134 e 135 do CTN, é de imputação da responsabilidade tributária aos elencados pela norma, já que, solidária ou pessoalmente, estes responderão por dívidas fiscais de outrem.

O Superior Tribunal de Justiça<sup>66</sup> há tempos pacificou entendimento de que, em caso de perda da autonomia da pessoa jurídica, os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações são estendidos não só aos bens particulares de quem a administra ou a compõe na condição de sócio, mas, também aos patrimônios de outras pessoas jurídicas que também sejam sócias da empresa devedora, ou cujo controle ou administração estejam nas mãos daqueles que cometeram a conduta fraudulenta, a exemplo da ainda controvertida responsabilidade tributária dos grupos econômicos – que será comentada em momento posterior –, resultante da desconsideração da personalidade jurídica de uma das empresas componentes do conglomerado, transferindo-se à outra sociedade pertencente ao mesmo grupo, a obrigação de quitação da dívida tributária originariamente atribuída pela lei à pessoa jurídica contribuinte.

Em termos práticos, a ação de cobrança forçada da dívida tributária se inicia tendo em seu polo passivo uma empresa que, uma vez enquadrada em um dos requisitos do artigo 50 do Código Civil, terá superada, momentaneamente, sua autonomia jurídica, redirecionando-se a

---

<sup>66</sup> “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC CONFIGURADA. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 124 E 174 CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 7 DO STJ. 1. Os Embargos de Declaração merecem prosperar, uma vez que presentes um dos vícios listados no art. 535 do CPC. Na hipótese dos autos, o acórdão embargado não analisou a tese apresentada pela ora embargante. Dessa forma, presente o vício da omissão. 2. No caso dos autos, o Tribunal de origem assentou que: não merece reproche a conclusão do juízo a quo no que tange à responsabilização solidária de pessoas físicas (por meio da desconsideração da personalidade jurídica) e jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico de empresas devedoras, quando existe separação societária apenas formal e pessoas jurídicas do grupo são usadas para blindar o patrimônio dos sócios em comum, como é o caso das excipientes, e de outras empresas do grupo.” 3. O Superior Tribunal de Justiça entende que a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial. 4. O Tribunal ordinário entendeu pela responsabilidade solidária da empresa não pela simples circunstância de a sociedade pertencer ao mesmo grupo econômico do sujeito passivo originário. Antes, reconheceu a existência de confusão patrimonial, considerando haver entre as sociedades evidente identidade de endereços de sede e filiais, objeto social, denominação social, quadro societário, contador e contabilidade. 5. As questões foram decididas com base no suporte fático-probatório dos autos, de modo que a conclusão em forma diversa é inviável no âmbito do Recurso Especial, ante o óbice da Súmula 7 do STJ. 6. Embargos de Declaração acolhidos com efeitos integrativos.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). EDcl no AgRg no REsp 1511682/PE. Embargos de declaração no agravo regimental no recurso especial 2015/0008680-8. Embargante: Concretta Empreendimentos Imobiliários S/A. Embargado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 08 nov. 2016.

obrigação de cumprimento do crédito tributário objeto da execução fiscal em tela para outra sociedade que faça parte do mesmo grupo econômico, tomando esta o lugar daquela no polo devedor da cobrança em discussão.

Trataremos ainda da responsabilidade tributária dos grupos econômicos, neste trabalho, aprofundando a discussão sobre as peculiaridades de sua previsão no direito material, alguns aspectos processuais decorrentes daquela; sem olvidarmos da análise do ainda oscilante entendimento jurisprudencial sobre a matéria.

Por agora, retomemos as considerações sobre a aplicação do incidente processual da desconconsideração da personalidade jurídica em sede execução fiscal.

### **3.5.2 Sobre o Enunciado nº 53 da Enfam.**

Em meados de agosto de 2015, pouco depois de entrar em vigor o novo Código de Processo Civil, a Escola de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira (Enfam) promoveu seminário com intuito de discutir o Poder Judiciário a partir da chegada da nova lei adjetiva, tendo, ao final do encontro, editado mais de 60 enunciados.

Dentre os entendimentos firmados pela magistratura, merece destaque o Enunciado nº 53 que traz a seguinte orientação: “O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no artigo 133 do CPC/2015.”<sup>67</sup>

Pragmaticamente, o redirecionamento transfere uma obrigação ou dívida do devedor original para um terceiro que com ele tenha alguma ligação, assumindo este a responsabilidade daquele. Trata-se de uma figura de direito de natureza parecida com a desconconsideração da personalidade jurídica que, por sua vez, excepciona o princípio da autonomia patrimonial, ainda que de forma temporária, reencaminhando a responsabilidade da sua dívida para o sócio ou administrador ou, ainda, para quem a lei entenda que com ela mantenha ligação.

---

<sup>67</sup> ENFAM. Enunciado nº 53. O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no artigo 133 do CPC/2015. *Seminário O Poder Judiciário e o Novo Código de Processo Civil*. ago-2015.

Com a precisão que lhe é peculiar, Renato Lopes Bech<sup>68</sup> pontifica que o redirecionamento a que se refere a questão é a nomenclatura pela qual se indica que a execução fiscal começou contra um executado e, no curso do processo, será desenvolvida contra outro. E finaliza:

A lista dos possíveis executados apresenta alguns motivos que conduzem o redirecionamento: uma vinculação com a dívida, no caso da fiança (lembre-se que a LEF se aplica a dívidas tributárias ou não) ou sucessão (por sinal repetida, pois o espólio, por exemplo, é sucessor, e a sucessão, por sua vez, é uma modalidade de responsabilidade tributária, nos termos do CTN).

Não é sem sentido que o redirecionamento perfaz-se, via de regra, no desdobramento da desconsideração da personalidade jurídica. Quer-se afirmar que o redirecionamento dos débitos ou obrigações para terceiro legalmente responsabilizado, é ato posterior ao afastamento da autonomia da pessoa jurídica, o que caracteriza a ligação estreita e consequente do primeiro com a segunda.

Já foi dito que o novo CPC, em seus artigos 133 a 137, inovou ao trazer um capítulo dedicado à regulamentação procedimental, no âmbito do processo civil, do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, consequentemente, do redirecionamento mencionado. Destarte, ao resgatarmos o Enunciando nº 53 da Enfam, nos deparamos com a antinomia alertada pelo Professor Fernando da Fonseca Gajardoni, tendo em vista a confrontação de dois princípios no caso concreto: *a razoável duração do processo* x *devido processo legal lato sensu* (incluindo-se a ampla defesa e o contraditório). O professor Gajardoni não tem dúvidas de que, embora se necessite de um Judiciário que interprete as normas de condução da sociedade, solucionando com celeridade as suas querelas, com fins de aplacar o clamor da sociedade por Justiça, há de ser-lhe sobreposta a necessidade de um amplo debate processual, em que sejam oferecidas às partes iguais possibilidades de expor suas razões e de apresentar provas, mormente em se tratando do redirecionamento no processo de execução fiscal, haja vista se tratar de instituto com finalidade de atingir a propriedade do particular.

A solução da questão passa pela definição de qual valor é mais importante para o nosso sistema: a rápida e eficaz recuperação dos créditos tributários ou o contraditório prévio em prol de quem pode ser atingido pela decisão do

---

<sup>68</sup> BECHO, Renato Lopes. Grupos Econômicos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias: Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Lex Magister, 2015. v. 3. p. 247

redirecionamento.

Como acreditamos que a tutela do primeiro não é incompatível com a do segundo, pois o manejo adequado das tutelas de urgência para bloqueios de bens do suposto responsável bem soluciona a questão até que se lhe garanta contraditório prévio, estamos convictos da necessidade da aplicação dos arts. 133 e ss. do CPC/2015 para fins de redirecionamento da execução fiscal contra o responsável tributário<sup>69</sup>.

Limitaremos-nos, assim, a traçar breve panorama do entendimento jurisprudencial sobre a matéria, utilizando julgados dos Egrégios Tribunais Regionais Federais que, em sua maioria, adotam o posicionamento do Enunciado nº 53 da Enfam, dispensando, para os feitos executórios promovidos pelas fazendas públicas, a sistemática processual do incidente de desconsideração da personalidade jurídica trazida pelo Novo CPC.

Com as *venias* de estilo, entendemos que a não aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, nas ações de execução fiscal, muito mais que um equívoco, é medida inconstitucional que vem sendo perpetrada pelo entendimento majoritário dos Tribunais Regionais Federais, na medida em que fere os princípios magnos já anunciados, desestabilizando o equilíbrio processual em nome de uma falsa praticabilidade baseada na duração razoável do processo.

A seguir elencaremos algumas decisões dos TRFs.

### 3.5.3 Síntese jurisprudencial da questão.

#### 3.5.3.1 *Decisões contrárias à instauração do incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (DPJ) nas ações de execução fiscal.*

PROCESSUAL CIVIL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AO SÓCIO - GERENTE. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INAPLICABILIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. O Superior Tribunal de Justiça firmou orientação, em sede de recurso repetitivo (REsp 1371128/RS, Primeira Seção, DJe 17.09.2014), no sentido da possibilidade de redirecionamento da execução fiscal ao sócio-administrador em caso de indícios de dissolução irregular (Súmula nº 435). Em que pese a inaplicabilidade do art. 135 do CTN à dívida ativa não tributária, a responsabilidade do administrador decorre da infração à legislação societária, notadamente da inobservância das regras de liquidação da sociedade. 2. **A jurisprudência pátria vem se manifestando no sentido da inaplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade**

<sup>69</sup> GAJARDONI, Fernando da Fonseca. *O novo CPC e a desconsideração da personalidade jurídica*, 2017. [Online].

jurídica aos casos de redirecionamento da execução fiscal. A uma, pois o requerimento se baseia na responsabilização do sócio por ato próprio e não na utilização abusiva da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil. A duas, pela incompatibilidade do incidente com o rito previsto na Lei de Execuções Fiscais. Precedentes. 3. Nesse sentido, foi editado o Enunciado nº 53 da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados, com o seguinte teor: "O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015". 4. Agravo de instrumento conhecido e provido.<sup>70</sup>

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. SÓCIO-ADMINISTRADOR. ARTIGO 135, III, CTN. SÚMULA 435/STJ. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ARTIGO 133, CPC/2015. INSTAURAÇÃO DE OFÍCIO. 1. Nos termos do artigo 133, CPC/2015, a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica depende de pedido da parte ou do Ministério Público nos casos em que lhe couber atuar, vedada a atuação de ofício do Juízo. 2. **O pedido de redirecionamento da execução fiscal, em razão da Súmula 435/STJ e artigo 135, III, CTN, não se sujeita ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica, de que trata o artigo 133 e seguintes do CPC/2015 e artigo 50 do CC/2002.** 3. A regra geral do Código Civil, sujeita ao rito do Novo Código de Processo Civil, disciplina a responsabilidade patrimonial de bens particulares de administradores e sócios da pessoa jurídica, diante de certas e determinadas relações de obrigações, diferentemente do que se verifica na aplicação do artigo 135, III, CTN, que gera a situação legal e processual de redirecionamento, assim, portanto, a própria sujeição passiva tributária, a teor do artigo 121, II, CTN, do responsável, de acordo com as causas de responsabilidade tributária do artigo 135, III, CTN. 4. Configurando norma especial, sujeita a procedimento próprio no âmbito da legislação tributária, não se sujeita o exame de eventual responsabilidade tributária do artigo 135, III, CTN, ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica, de que tratam os artigos 133 e seguintes do Código de Processo Civil de 2015. 5. Agravo de instrumento provido.<sup>71</sup> (destacamos)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÓCIO-GERENTE. REDIRECIONAMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE

<sup>70</sup> RIO DE JANEIRO. Tribunal Regional Federal 2ª Região (7ª Turma Especializada). Processual civil. Redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Inaplicabilidade. Recurso provido. Agravo de Instrumento 0008883-79.2016.4.02.0000. Agravante: ANP - Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. Agravado: Valtair Mombrine Martin. Relator: José Antonio Neiva. Rio de Janeiro, 26/10/2016. *Diário Eletrônico [da] Justiça Federal*. 03 nov. 2016.

<sup>71</sup> SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal 3ª Região (3ª Turma). Agravo de instrumento. Execução fiscal. Instituto da desconsideração da personalidade jurídica da empresa. Reconhecimento de ofício. Impossibilidade. Art. 133 do cpc/2015. Agravo de Instrumento nº 0020308-76.2016.4.03.0000. Agravante: Fazenda Nacional Agravado: Prosom Locação de Sistemas de Sonorização Ltda. Relator: Desembargador Carlos Muta. São Paulo, 26/01/2017. *Diário Eletrônico [da] Justiça Federal*. 03 fev. 2017.

**JURÍDICA. INAPLICABILIDADE. A responsabilização tributária do sócio-gerente em razão da dissolução irregular da sociedade devedora não depende de desconsideração da personalidade jurídica, pois é responsabilidade tributária pessoal atribuída na condição de administrador, razão pela qual o pedido de redirecionamento não se submete ao incidente previsto no Código de Processo Civil. (destacamos)<sup>72</sup>**

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. INSTITUTO DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA EMPRESA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 133 DO CPC/2015. 1. A agravante/exequente pretendeu, com fundamento no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, o redirecionamento da execução fiscal ao sócio, sob o argumento de restar configurada hipótese de dissolução irregular da sociedade. 2. O Artigo 133 do CPC/2015 determina que o incidente depende de iniciativa da parte ou do Ministério Público quando lhe couber intervir nos autos, não podendo ser instaurado de ofício pelo Juiz, como ocorreu no caso vertente. 3. Ademais, no caso o incidente é desnecessário e inútil porquanto se trata de hipótese de não localização da empresa, pessoa jurídica, no endereço até então conhecido, pelo que incidiria a Súmula 435/STJ, quando então se busca responsabilizar o sócio pelas dívidas da sociedade. 4. Se a empresa não é encontrada no endereço outrora declarado ao Poder Público, tanto que assim foi certificado pelo Oficial de Justiça que tentou a citação/penhora, há severos indícios de dissolução irregular. 5. Destarte, não se sustenta a instauração do incidente do art. 133 do CPC/15, a uma porque não pode ordená-lo o juiz de ofício, a duas, porque é desnecessário na singularidade dos fatos aqui examinados. 6. A Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (Enfam) já aprovou o Enunciado de número 53, proclamando que "o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015". 7. O Fórum de Execuções Fiscais da Segunda Região (Forexec), edição 2015, reunindo juízes federais atuantes nas varas federais especializadas em execuções fiscais, aprovou o Enunciado de número 6, dispondo que "a responsabilidade tributária regulada no artigo 135 do CTN não constitui hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, não se submetendo ao incidente previsto no artigo 133 do CPC/2015". 8. Agravo de instrumento a que se dá provimento.<sup>73</sup>

---

<sup>72</sup> CURITIBA. Tribunal Regional Federal 4ª Região (2ª Turma). Agravo de instrumento. Execução fiscal. Sociedade empresária. Dissolução irregular. Sócio-gerente. Redirecionamento. Desconsideração da personalidade jurídica. Inaplicabilidade. Agravo de Instrumento nº 5047140-34.2016.4.04.0000. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Morassi & Cia Ltda – ME. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Curitiba, 21/03/2017. *Diário Eletrônico [da] Justiça Federal*. 29 mar. 2017.

<sup>73</sup> SÃO PAULO. Tribunal Federal da 3ª Região (1ª Turma). Agravo de instrumento. Execução fiscal. Instituto da desconsideração da personalidade jurídica da empresa. Reconhecimento de ofício. Impossibilidade. Art. 133 do cpc/2015. Agravo de Instrumento nº 0011846-33.2016.4.03.0000. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: GEEMPA Equipamentos Eletrônicos Ltda. Relator: Desembargador Valdeci dos Santos. São Paulo, 27/09/2016. *Diário Eletrônico [da] Justiça Federal*. 03 nov. 2016.

Basicamente, três são os argumentos que fundamentam as equivocadas decisões dos Egrégios Regionais, quanto à não necessidade de instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no novo CPC, a saber:

*Primus* - O requerimento se baseia na responsabilização do sócio por ato próprio e não na utilização abusiva da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil;

*Secundus* - Incompatibilidade do incidente com o rito previsto na Lei de Execuções Fiscais. Precedentes, razão pela qual foi editado o Enunciado nº 53 da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados;

*Tertius* - pedido de redirecionamento da execução fiscal, em razão da Súmula 435/STJ;

*Quartus* - O artigo 135, III, CTN configura norma especial, sujeita a procedimento próprio no âmbito da legislação tributária, não se sujeitando o exame de eventual responsabilidade, ao incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, de que tratam os artigos 133 e seguintes do Código de Processo Civil de 2015.

Breves contrapontos às razões destacadas nos julgados apontados:

Em essência, nos casos em tela, a desconconsideração da personalidade jurídica é instituto que visa proteger o efetivo direito da administração pública tributária ao crédito; por consequente, diminuindo a possibilidade do devedor de se utilizar do princípio da autonomia da pessoa jurídica, escondendo-se nesta, para blindar seus bens de eventuais obrigações contraídas pela empresa por ato irresponsável ou fraudulento seu.

A desconconsideração da personalidade jurídica se aplica em vários campos do direito material, a exemplo do Direito tributário, devendo aí ter seu regramento substantivo. Quer-se dizer que cada ramo do direito que preveja a ultrapassagem da autonomia da pessoa jurídica haverá de prever as condições e os pré-requisitos para os casos de sua aplicação. O Direito tributário é direito de sobreposição! Apesar de autônomo, não existe em si, necessitando ser complementado por normas de outras searas jurídicas. Desta feita, a norma insculpida no artigo 50 do Código Civil faz parte do cabedal de regras que disciplinam a desconconsideração da personalidade jurídica no Direito tributário e tal assertiva já se perfaz em entendimento por demais consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Assim, não existem incompatibilidades entre as normas do artigo 135, inciso III do CTN e o artigo 50 do Código Civil, mormente se utilizarmos as interpretações sistemáticas e finalísticas. De outra banda, o novo Código de Processo Civil traz as regras de natureza

processuais que regulamentam a excepcional medida de afastamento da autonomia da pessoa jurídica que, insista-se, tem disciplinamentos diferentes nos campos dos direitos materiais que a admitem.

Acerca de uma suposta incompatibilidade entre o rito estabelecido pela Lei de Execuções Fiscais e o incidente de DPJ previsto no Código de Processo Civil, há de ser lembrado o disposto no artigo 1º daquela norma processual específica. A Lei de Execução Fiscal prevê, de forma taxativa, a presença do diploma adjetivo geral pátrio como norma que subsidia o regramento dos feitos executórios ajuizados pelas fazendas públicas. Nesse sentido, o CPC haverá de regulamentar a execução fiscal naquilo que sua lei específica foi lacônica ou omissa. Afastar do sujeito passivo, parte hipossuficiente da relação jurídica tributária, a possibilidade de exercer a ampla defesa e o contraditório no caso concreto, é fechar os olhos para amplitude do princípio do devido processo legal, tornando ainda mais desigual a relação processual ali estabelecida.

Sobre o Enunciado nº 53 da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento dos Magistrados – ENFAM<sup>74</sup>, entendemos, com a devida *venia*, não se tratar de fonte do direito, notadamente de fonte do Direito tributário, que é regido, necessariamente, pelos princípios da legalidade (tipicidade), da isonomia e da certeza do direito.

Em nosso sentir, não se aplicar a norma geral processual civil brasileira por conta de um entendimento exarado pela escola de formação de magistrados é algo que destoaria de toda estrutura e essência do Direito brasileiro. A instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas ações de execução fiscal tem previsões expressas em normas processuais gerais e específicas que regem a matéria, sem olvidar de sua gênese constitucional aqui já mencionada.

---

<sup>74</sup> “A Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (Enfam) é o órgão oficial de formação de magistrados brasileiros. A ela compete regulamentar, autorizar e fiscalizar os cursos para ingresso, vitaliciamento e promoção na carreira.

Criada pela Emenda Constitucional n. 45, de 30 de dezembro de 2004, e instituída por meio da Resolução n. 3 do Superior Tribunal de Justiça, de 30 de novembro de 2006, a Enfam está fundamentada nos pilares da formação de formadores que permite a uniformização do conteúdo a ser repassado aos magistrados em formação; da coordenação e fiscalização, no sentido de acompanhar o alinhamento e o cumprimento das diretrizes pedagógicas da Enfam pelas Escolas de formação de magistrados, conforme determina a Resolução 159 do CNJ; e dos demais cursos de formação inicial e continuada.” ENFAM. *Institucional*. 27 nov. 2014 [Online].

Por outro lado, não cabe aos juízes, a partir de um entendimento estabelecido em um ambiente acadêmico, fazerem as vezes de legislador e modificarem regra ora estabelecida pelo Congresso Nacional; sancionada pelo Presidente da República.

O redirecionamento da execução fiscal com base na Súmula nº 435 do STJ<sup>75</sup> é baseado em uma presunção, já que o simples fato de não comunicação ao órgão competente da mudança de endereço da pessoa jurídica é capaz de presumi-la como irregularmente dissolvida, o que, automaticamente, legitima o redirecionamento de suas dívidas tributárias para o sócio-gerente. Em contraposição à Súmula aludida, o Supremo Tribunal Federal, no RE 608.426/PR, relatado pelo Ministro Joaquim Barbosa, estabeleceu precedente que repudia o redirecionamento de dívidas da pessoa jurídica sem que haja a oportunidade do exercício do devido processo legal, ampla defesa e do contraditório. O texto do julgamento ressalta, *ipsis literis* que

[...] os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc).<sup>76</sup>

Assim, a Suprema Corte estabelece marco jurisprudencial que se adequa perfeitamente ao disposto nos artigos 133 e ss. do CPC, assegurando, ainda que em uma ação de viés executório, momento processual de cognição quando da intenção do fisco em constituir (redirecionar) crédito tributário para sujeito passivo não previsto no título executivo extrajudicial que deu suporte à execução fiscal.

Por fim, sobre a impossibilidade de sujeição da responsabilidade tributária contida no artigo 135, III do CTN ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica trazido pelo novo CPC, há de se destacar, novamente, o disposto no artigo 4º, §2º LEF que, taxativamente, prevê a aplicação da legislação material atinente à responsabilidade nos campos dos Direitos Civil, Comercial e Tributário.

As normas de direito não podem ser interpretadas de formas absolutamente isoladas, haja vista terem fontes ejetoras e inspirações principiológicas comuns. Em última instância, todas as normas que envolvem o Direito tributário, tenham vieses materiais ou adjetivos,

---

<sup>75</sup> Cf. Súmula 435, Superior Tribunal de Justiça.

<sup>76</sup> Cf. RE 608.426/PR.

encontram seus fundamentos de validade na Magna Carta, motivo pelo qual precisam, no caso concreto, ser interpretadas sistematicamente.

Assim, entendemos pela total possibilidade de instauração do incidente de DPJ nas execuções fiscais, mormente aquelas motivadas pela hipóteses de responsabilidade tributária vislumbrada pelo artigo 135, inciso III, do CTN, assegurando ao *neo executado* a possibilidade de exercer a ampla defesa e o contraditório em momento processual de cognição, principalmente quando seu nome não conste na certidão de dívida ativa como codevedor.

### 3.5.3.2 *Decisão a favor da instauração do incidente de DPJ nas ações de execução fiscal.*

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DO FEITO AO SÓCIO DA PESSOA JURÍDICA. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NECESSIDADE. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO.

- O CPC/15 disciplinou em seus artigos 133 a 137 o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, o qual passou a ser necessário para análise de eventual pretensão de redirecionamento da execução ao patrimônio dos sócios. A instauração do incidente exige a comprovação dos requisitos legais específicos previstos pelo art. 50 do Código Civil de 2002.

- Esse incidente aplica-se, em toda sua extensão, à Fazenda Pública, por expressa disposição do artigo 4º. § 2º, da Lei de Execuções Fiscais, que prevê que "à dívida ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial".

- Registre-se que os atos direcionados à satisfação do crédito tributário foram estabelecidos entre a União Federal e a devedora (titular da relação contributiva) e não podem ser opostas indiscriminadamente aos sócios. Eventual modificação da situação econômico-patrimonial da empresa executada já no curso do processo não é motivo bastante para o redirecionamento da execução aos sócios; para se responsabilizar os sócios é necessário que se demonstre que os sócios contribuíram ilegalmente para a constituição da dívida tributária.

- Agravo de instrumento a que se dá provimento.<sup>77</sup>

---

<sup>77</sup> SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (1ª Turma). Direito tributário e Processual Civil. Agravo de instrumento. Execução fiscal. Redirecionamento do feito ao sócio da pessoa jurídica. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. Necessidade. Agravo de instrumento provido. Agravo de instrumento nº 0022670-51.2016.4.03.0000/SP. 09/06/2017. Agravante: Hermes Schincariol Junior. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal Wilson Zauhy. São Paulo, 09/06/2017. *Diário Eletrônico [da] Justiça Federal*. 12 jun. 2017.

Esta decisão isolada, proferida pela 1ª Turma do TRF da 3ª Região, é totalmente compatível com o precedente aberto pelo STF no RE 608.426/PR<sup>78</sup>, relatado pelo Min. Joaquim Barbosa. Trata-se de um sopro de esperança em uma mudança radical do entendimento majoritário dos Egrégios Regionais que, influenciados por um Enunciado de natureza eminentemente acadêmica, acabou por rechaçar dois dos principais princípios protetivos de ordem processual nas ações de execução fiscal, prejudicando sobremaneira o contribuinte.

Ante o que fora exposto, concluímos que o incidente de descon sideração da personalidade jurídica, inovação trazida pelo CPC/2015, há de ser instaurado nas ações de execução fiscal, pelo motivos que, resumidamente se impõem:

- I. Princípio Constitucional do Devido Processo Legal, por se tratar de dogma máximo regente do ordenamento processual, deve ser, imperiosamente aplicado na legislação processual, por se tratar, acima de tudo, de expressão máxima do Estado Democrático de Direito, onde se assegura a isonomia processual entre as partes, com a consequente possibilidade do exercício da ampla defesa e do contraditório pela parte hipossuficiente da relação jurídica de natureza obrigacional tributária;
- II. O Código de Processo Civil, norma geral processual brasileira, também é ordenamento competente aplicado, ainda que de forma subsidiária, nos casos de execução fiscal. É a própria LEF que prevê essa possibilidade, de modo que o incidente de descon sideração de personalidade não encontra óbices técnicos-jurídicos para sua aplicação nos feitos executórios promovidos pelas fazendas públicas;
- III. À dívida ativa das fazendas públicas também são aplicadas as normas atinentes à responsabilidade previstas nos ordenamentos de direito civil, Comercial e Tributário, conforme determinação taxativa da Lei de Execução Fiscal, o que, analisado sistematicamente com o disposto no CPC, impõe a instauração do incidente de DPJ para apuração da responsabilidade imposta abruptamente ao *neo executado*;
- IV. Não pode, a nosso sentir, o Enunciado nº 53 da ENFAM, servir de fonte ejetora do direito, alicerçando a maioria dos julgados proferidos pelos Tribunais Regionais

---

<sup>78</sup> Cf. RE 608.426/PR. Supremo Tribunal Federal. 2011.

Federais que negam a aplicação do incidente do DPJ nas hipóteses de execução fiscal, por se tratar de entendimento meramente acadêmico e sem qualquer força vinculativa.

### 3.5.3.3 *Do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas do TRF da 3ª região.*

A questão debatida tem sido recorrente nos Tribunais pátrios e, como já mencionado, é profunda a ponto de suscitar choques frontais entre princípios magnos que atinem tanto o direito material quanto o processual e que, se mal revolvida, gerará como final consequência um provimento judicial ausente de quaisquer nuances do ideal de justiça.

Nessa toada, com base nos artigos 976 e *ss.* do Código de Processo Civil, fora instaurado, no âmbito do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) nº 0017610-97.2016.4.03.0000/SP, cuja questão controvertida a ser pacificada é: “O redirecionamento de execução de crédito tributário da pessoa jurídica para os sócios dar-se-ia nos próprios autos da execução fiscal ou em sede de incidente de desconsideração da personalidade jurídica?”

O IRDR *in casu* foi requerido pela Fazenda Nacional a partir do Agravo de Instrumento nº 0012118-27.2016.4.03.0000 que tinha por objetivo reformar a decisão do julgador *a quo* que instaurou o incidente de desconsideração da personalidade jurídica e suspendeu o trâmite da ação de execução fiscal enquanto o primeiro era solucionado. De acordo com o relatório do voto que admitiu o IRDR, a Fazenda Nacional aduziu o seguinte:

Alega o requerente, em síntese, que o referido incidente é incompatível com o procedimento de execução fiscal na medida em que “a) permite a realização da defesa do executado, com produção de provas, sem prévia apresentação de garantia à execução, em absoluta contrariedade ao disposto no artigo 16, § 1º, da Lei 6.830/80, bem como, b) uma vez instaurado, suspende a execução até que seja julgado, conforme prevê o art. 134, § 3º, do Código de Processo Civil, ainda que sem garantia prévia do juízo e sem demonstração do *fumus boni juris* e o *periculum in mora*, destoando, assim da norma enunciada no art. 16, §1º da Lei 6830/80 combinado com o art. 739-a, §1º, do CPC/73 (art. 919, § 1º, do CPC/15) e do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp n. 1.272.827/PE, submetido ao rito do art. 543-C do CPC/1973”<sup>79</sup>.

<sup>79</sup> SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal 3ª Região. Processo Civil. Incidente de resolução de demandas repetitivas. Admissibilidade. Execução fiscal. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica. IRDR nº 0017610-97.2016.4.03.0000/SP. Requerente: Fazenda Nacional. Requerido: Plush Toys Ind. e Com. Ltda.

Ratificamos o entendimento da possibilidade de aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica em sede de execução fiscal por não haver qualquer incompatibilidade processual entre ambos, ao contrário a própria Lei de Execução Fiscal recorre ao CPC como fonte subsidiária. A Fazenda Nacional traz como base de seus argumentos o artigo 16, § 1º da Lei de Execução Fiscal<sup>80</sup> que outrora não admitia a defesa do executado sem que antes estivesse garantido o juízo.

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal pontificou através da Súmula Vinculante nº 28<sup>81</sup>, publicada no DJe de 12/02/2010, ser inconstitucional a exigência de qualquer depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial que tenha por escopo a discussão de um crédito tributário, sinalizando, destarte, pela possibilidade de oposição de embargos à execução fiscal (que tem natureza de ação judicial autônoma) sem a necessária e obrigatória garantia do juízo, com o fito de não afrontar o princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório, mormente em se tratando da parte hipossuficiente da relação jurídica tributária, qual seja o executado/contribuinte.

Nesse sentido transcrevemos o julgado abaixo com relatoria do Min. Luiz Roberto Barroso.

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. RECLAMAÇÃO. GARANTIA DA EXECUÇÃO FISCAL. SÚMULA VINCULANTE 28. 1. Não guarda estrita pertinência com a Súmula Vinculante 28 decisão que exige garantia para embargos à execução fiscal (art. 16, § 1º, III, da Lei nº 6.830/1980). 2. Não é possível conhecer da reclamação no ponto em que aponta violação à Súmula Vinculante 21, por não indicar as respectivas razões. 3. É certo que a impossibilidade econômica de arcar com a garantia do juízo não pode ser fator impeditivo do exercício do contraditório e da ampla defesa. A incidência de tal entendimento, todavia, deve ser buscada na via processual própria. 4. Recurso ao qual se nega provimento.<sup>82</sup>

---

– EPP. Relator: Desembargador Paulo Octavio Baptista Ferreira, São Paulo, 0802/2017. *Diário Eletrônico [da] Justiça Federal*. 15 fev. 2017.

<sup>80</sup> “Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.” BRASIL, 1980, loc. cit.

<sup>81</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Súmula Vinculante nº 28. É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário. 03/02/2010. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 17 fev. 2010.

<sup>82</sup> Idem. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). Direito Processual Civil. Reclamação. Garantia da execução fiscal. Súmula vinculante 28. Agravo Regimental na Reclamação nº 20617/RJ. Agravante: James Douglas Tompkins. Agravado: União. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 02/02/2016. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 24 fev. 2016.

Noutra banda, a Fazenda Nacional alega que a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica em sede de execução fiscal, além de assegurar a possibilidade de defesa prévia sem garantia do juízo, contraria o disposto no art. 739-A, §1º, do CPC/73 (art. 919, § 1º, do CPC/15) por, sequer, exigir o *fumus boni juris* e o *periculum in mora*. Ora, há de se diferenciar a possibilidade de se opor embargos à execução fiscal sem garantia do juízo ou com garantia parcial, da atribuição de efeito suspensivo dos referidos embargos. No primeiro caso, estamos a falar de condição de admissibilidade do meio mais importante de defesa do devedor tributário; no segundo de um eventual efeito suspensivo atribuído a este instrumento de defesa. Ainda que sem efeito suspensivo, os embargos admitidos serão analisados e julgados, não havendo, pois, qualquer empecilho para que, no mérito, venha a desconstituir a pretensão da Administração Pública Tributária.

Não se olvide que muitos são os casos em que a empresa sofre execução fiscal e os seus sócios ou administradores se veem responsáveis pelo cumprimento da obrigação sem que lhes fosse garantido o direito de defesa quando da constituição do respectivo crédito tributário no âmbito administrativo. De forma abrupta e totalmente unilateral, os fiscos atribuem a responsabilidade da dívida tributária da devedora original a quem dela faça parte sem qualquer aviso prévio, tendo o ato de redirecionamento, muitas vezes, base em simples presunção.

Nesse cotejo, aliado ao que expusemos acima, somos pela total possibilidade de aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito das ações de execução fiscal, o que, a nosso sentir, consagraria o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório.

#### *3.5.3.4 Do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR.*

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) publicou no Diário Oficial da União (DOU) de 19/09/2017 a Portaria nº 948/2017<sup>83</sup>, cuja intenção é regulamentar o procedimento administrativo para apuração de responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei

---

<sup>83</sup> BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria nº 948 de 15 de setembro de 2017. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR. *Diário Oficial [da] União*. 19 set. 2017. Seção 1, p. 23.

consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN, conforme o artigo 1º do regramento.

Trata-se do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR a ser realizado pela unidade descentralizada que seja responsável pela cobrança do crédito tributário. A teor do parágrafo único, do artigo segundo da referida Portaria, para que haja o reconhecimento da responsabilidade tributária pela PGFN, necessário se faz a observância dos indícios mínimos de dissolução irregular da sociedade ali apontados, são eles:

- I - identificação da pessoa jurídica cuja dissolução irregular é apontada;
- II - identificação do terceiro em face do qual o procedimento foi instaurado;
- III - elementos de fato que caracterizaram a dissolução irregular da pessoa jurídica;
- IV - fundamentos de direito da imputação da responsabilidade pela dívida ao terceiro e
- V - discriminação e valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa objeto do procedimento.<sup>84</sup>

Uma vez preenchidos os requisitos para o reconhecimento da responsabilidade em comento, o terceiro responsabilizado será notificado e poderá apresentar impugnação ao ato administrativo em um prazo de 15 dias. A impugnação será julgada pelo Procurador da Fazenda Nacional responsável pela cobrança do crédito tributário. Caso a impugnação não seja acolhida, cabe recurso ao Procurador-Chefe da Dívida Ativa nas unidades Regionais, o Procurador-Chefe ou o Procurador-Seccional da unidade descentralizada, desde que estes não sejam os responsáveis pela iniciativa da cobrança ou pela decisão recorrida, hipóteses em que o recurso deverá ser submetido à respectiva autoridade imediatamente superior, consoante o §3º, do artigo 6º da Portaria PGFN nº 948/2017.

Há de se ressaltar que essa Portaria é ato administrativo que observa o disposto na Lei Federal nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, esta, por sua vez, estabelece as diretrizes básicas do processo administrativo federal, salvaguardando os direitos dos administrados.

Em rápida análise, entendemos que o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade feito pela Fazenda Nacional, em um primeiro momento, é providência

---

<sup>84</sup> Cf. Portaria nº 948 de 15 de setembro de 2017 (PGFN).

positiva, visto assegurar ao administrado a possibilidade de discussão de sua responsabilização por dívidas da pessoa jurídica em sede administrativa.

Uma vez que a aludida portaria é ato administrativo, necessariamente deverá se nortear pelos princípios encravados no artigo 37 da Constituição da República, com destaque para a legalidade, impessoalidade e moralidade em sua constituição, sem esquecer da observância necessária ao disposto na Lei nº 9.784/99<sup>85</sup>. É defeso ao administrador criar situações de responsabilização de terceiros e conseguinte redirecionamento de dívidas, de maneira que as situações materiais que suscitem a desconsideração da personalidade jurídica e as suas consequências, quais sejam, responsabilização do sócio, administrador e o redirecionamento das obrigações da devedora primária para o responsável, deverão estar compreendidas em lei *stricto sensu*, insista-se, sendo defeso à PGFN fugir das linhas estabelecidas pela norma, cogitando novas hipóteses fático-materiais de responsabilização de terceiros, ou ampliando o alcance daquelas definidas pormenorizadamente em lei.

Questão que se põe é se o procedimento disciplinado pela Portaria PGFN nº 948/2017 prejudica a apreciação judicial da atribuição de responsabilidade a terceiro em sede de incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Acreditamos que não haja qualquer óbice para o contribuinte se valer do Judiciário para se desvencilhar da obrigação que lhe fora imputada pela Fazenda Nacional, primeiro porque o direito de acionar o Poder Judiciário é subjetivo e constitucional; segundo, porque a jurisdição no Brasil é una, pronunciando o Judiciário a última palavra sobre direitos e deveres dos administrados; terceiro, o próprio texto da referida Portaria faz alusão à discussão da responsabilização de terceiro no âmbito da Justiça Federal ao afirmar que se o interessado ajuizar qualquer ação com objeto coincidente com o do PARR, considerar-se-á renunciada a instância recursal ou prejudicado o recurso eventualmente interposto junto à Administração Pública Tributária Federal. Vejamos:

Art. 6º - [...]

§ 5º Importará renúncia à instância recursal e o não conhecimento do recurso eventualmente interposto, a propositura, pelo interessado, de qualquer ação judicial cujo objeto coincida total ou parcialmente com o do PARR.<sup>86</sup>

---

<sup>85</sup> BRASIL. Congresso Federal. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. *Diário Oficial [da] União*. 11 mar. 1999.

<sup>86</sup> Cf. Portaria nº 948 de 15 de setembro de 2017 (PGFN).

Em tempo, entendemos restar esgotada a discussão sobre reconhecimento de responsabilidade nos casos em que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, tendo-a provocado, compreenda, após as defesas ofertadas pelo interessado, o não cabimento da responsabilização ou valendo-se dos princípios da autotutela (consagrado nas Súmulas nº 346<sup>87</sup> e 473<sup>88</sup> do STF) e da eficiência do ato administrativo, reconheça de ofício ter cometido equívoco ao desconsiderar a personalidade jurídica de uma empresa e responsabilizar o terceiro. Não vemos, nessas circunstâncias, qualquer lógica na provocação do Judiciário pela Administração Pública com fins de retificar decisão em ato administrativo por ela mesma proclamada.

---

<sup>87</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 346*. A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos. Brasília, 13/12/1963.

<sup>88</sup> Idem. *Súmula nº 473*. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. Brasília, 03/12/1969.

## 4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS E SUAS LIMITAÇÕES NOS PLANOS CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL.

### 4.1 SOBRE A POSIÇÃO HIERÁRQUICA SUPERIOR DA LEI COMPLEMENTAR E SUAS FUNÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

Questão já por demais discutida pela doutrina, mas que ainda permanece sob vigilância nas obras clássicas e suas atualizações e também nos novos estudos, é a da diferença hierárquica entre a lei complementar e a lei ordinária. José Souto Maior Borges, já nos idos de 1975, alertou-nos que a matéria reservada pela Constituição à lei complementar é um dos elementos que a torna hierarquicamente superior às leis ordinárias, sobretudo quando tais leis se destinam a ser o fundamento de validade de outras, por óbvio, ajustadas em um patamar de importância normativa àquela inferior. O Supremo Tribunal Federal<sup>1</sup> com base na doutrina de

---

<sup>1</sup> “DECISÃO: A controvérsia suscitada na presente causa consiste em saber, considerado o postulado da reserva constitucional de lei complementar, se o art. 56 da Lei nº 9.430/96 subsiste, juridicamente, em face do art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91. Como se sabe, a LC nº 70/91, ao instituir a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), isentou, de referida exação tributária, "as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987 (...)" (art. 6º, II), vale dizer, concedeu o benefício da exclusão do crédito tributário, sob a modalidade da isenção, às sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada. A Lei nº 9.430/96, por sua vez, ao dispor sobre a legislação tributária federal, inclusive as contribuições para a seguridade social, estabeleceu, em seu art. 56, que "As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991" (grifei). Mostra-se importante registrar que esta Corte já assinalou, a propósito das contribuições a que se refere o art. 195 da Constituição (RTJ 143/313-314 - RTJ 143/684), que a lei ordinária revela-se tipo normativo juridicamente adequado à veiculação dessa modalidade de tributo, o que permite reconhecer que a regulação de tais espécies tributárias - notadamente dos elementos estruturais que lhes compõem a hipótese de incidência - não se acha incluída no domínio normativo da lei complementar. Não foi por outra razão que o Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento concernente à própria COFINS, deixou assentado - como tive o ensejo de destacar em diversas decisões proferidas nesta Corte (RE 480.156/RJ, Rel. Min. CELSO DE MELLO - RE 481.779/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.) - que a Lei Complementar nº 70/91, a despeito de seu caráter formalmente complementar, veiculou matéria não submetida à reserva constitucional de lei complementar, a permitir, por isso mesmo, que eventuais alterações no texto desse diploma legislativo pudessem ser introduzidas mediante simples lei ordinária (RTJ 156/721-722). Ao assim decidir, esta Corte, examinando a delicada questão concernente às relações entre a lei complementar e a lei ordinária, teve presente o magistério da doutrina (GERALDO ATALIBA, "Lei Complementar na Constituição", p. 58, 1971, RT; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, "Lei Complementar Tributária", p. 27, 1975, RT/EDUC; HUMBERTO ÁVILA, "Sistema Constitucional Tributário", p. 134, 2ª ed., 2006, Saraiva; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, "Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário", p. 79, item n. 3.4, 9ª ed., 2005, Forense, v.g.), segundo o qual as normas formalmente inscritas em lei complementar - mas que dispuserem, no entanto, sobre temas estranhos ao âmbito de incidência material dessa espécie normativa (CF, art. 69) - qualificam-se como regras legais meramente ordinárias, subsumindo-se, em consequência, ao

Souto Maior Borges pontificou entendimento de que, não sendo a matéria constitucionalmente reservada à lei complementar, pode lei ordinária superveniente alterá-la ou mesmo revogá-la, haja vista não existir diferença de patamar hierárquico normativo entre ambas.

Sobre as peculiaridades da lei complementar, há de se destacar o requisito essencial à sua formação, estipulado pelo artigo 69 da Magna Carta, qual seja, a deliberação e aprovação por *quorum* qualificado, que é maioria absoluta da casa legislativa. Lembra Humberto Ávila<sup>2</sup> que “os requisitos formais para o exercício da competência para editar leis complementares

---

regime constitucional das leis ordinárias (RTJ 113/392, v.g.). Cumpre assinalar, por relevante, que esse entendimento reconhece inexistir qualquer vínculo hierárquico-normativo entre a lei complementar e a lei ordinária (MICHEL TEMER, "Elementos de Direito Constitucional", p. 146/148, item n. 4, 20ª ed., 2005, Malheiros; LUIZ ALBERTO DAVID ARAUJO/VIDAL SERRANO NUNES JÚNIOR, "Curso de Direito Constitucional", p. 355/356, item n. 5.2, 9ª ed., 2005, Saraiva; GUILHERME PEÑA DE MORAES, "Direito Constitucional - Teoria da Constituição", p. 195, item n. 3.2, nota de rodapé n. 33, 2003, Lumen Juris, v.g.), valendo referir, no ponto, a autorizada observação de AIRES F. BARRETO ("ISS na Constituição e na Lei", p. 105, item n. 6.1, 2005, Dialética): "A lei complementar não é uma lei hierarquicamente superior à lei ordinária. Como ensina Souto Borges, lei complementar e lei ordinária têm campos de atuação absolutamente diversos; a matéria (o conteúdo) é diferente. Os campos de atuação de uma e outra são absolutamente diversos, mas isso não quer dizer que a lei complementar seja hierarquicamente superior à lei ordinária." (grifei) Impende lembrar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, mediante decisões colegiadas emanadas de sua colenda Primeira Turma, tem reafirmado essa diretriz, que afasta a alegação de superioridade da lei complementar em face da lei ordinária: "Contribuição social (CF, art. 195, I): legitimidade da revogação pela L. 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pela Lei Complementar 70/91, dado que essa lei, formalmente complementar, é, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída, materialmente ordinária; ausência de violação ao princípio da hierarquia das leis, cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado às espécies normativas previstas na Constituição Federal. Precedente: ADC 1, Moreira Alves, RTJ 156/721." (RE 451.988-AgR/RS, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - grifei) "(...) III. PIS/COFINS: revogação pela L. 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão pela LC 70/91. 1. A norma revogada - embora inserida formalmente em lei complementar - concedia isenção de tributo federal e, portanto, submetia-se à disposição de lei federal ordinária, que outra lei ordinária da União, validamente, poderia revogar, como efetivamente revogou. 2. Não há violação do princípio da hierarquia das leis - *rectius*, da reserva constitucional de lei complementar - cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado pela Constituição às leis complementares. 3. Nesse sentido, a jurisprudência sedimentada do Tribunal, na trilha da decisão da ADC 1, 01.12.93, Moreira Alves, RTJ 156/721, e também pacificada na doutrina." (RE 419.629/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - grifei) Cumpre ressaltar, finalmente, por necessário, que esse entendimento vem sendo observado em sucessivos julgamentos, proferidos no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a propósito de questão rigorosamente idêntica à que ora se examina nesta sede recursal (AI 305.861/RS, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - AI 508.337/RS, Rel. Min. CEZAR PELUSO - RE 425.612/RJ, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.). O exame da presente causa evidencia que o acórdão ora recorrido não se ajusta à orientação jurisprudencial que vem prevalecendo nesta Suprema Corte, o que torna plenamente acolhível a pretensão recursal ora manifestada pela União Federal. Sendo assim, e tendo em consideração as razões expostas, conheço do presente recurso extraordinário, para dar-lhe provimento, em ordem a reconhecer a subsistência jurídica do art. 56 da Lei nº 9.430/96 em face do art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91, invertidos os ônus da sucumbência." BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. 507253. Recorrente: União. Recorrido: Alves Advogados Associados S/C. Relator: Ministro Celso de Mello, Brasília, 11/12/2006, *Diário [da] Justiça*. 22 fev. 2007, p. 00090.

<sup>2</sup> ÁVILA, 2012. p. 188-189.

nada dizem quanto à posição hierárquica, isto é, quanto às relações que o produto de seu exercício (lei complementar enquanto ato normativo) irá manter com outros atos normativos.”

Noutro giro, há de se destacar que a matéria tratada por lei complementar lhe é reservada pela Constituição, cabendo a esta pormenorizar aquilo que Lei Maior delimitou em sendas abstratas. Ainda assim, a lei complementar versará sobre linhas gerais acerca do assunto determinado pela Constituição, não podendo adentrar nas minúcias legislativas de competência dos entes tributantes. Destarte, ao passo que a lei complementar que institui normas gerais em matéria tributária encontra seu fundamento de validade na Constituição Federal, servindo-lhe de braço extensor, fundamenta a validade das normas dos entes federados coligadas à matéria geral, sem, contudo, arvorar-se das competências daqueles, estabelecendo-lhes os detalhes normativos, muito menos lhes apontado as peculiaridades sociais, políticas, econômicas e humanas que irão nortear axiologicamente suas leis tributárias específicas.

Em suma, a lei complementar terá grau hierárquico superior à lei ordinária quando se revestir em norma que fundamenta outras normas, a exemplo do que ocorre ao assumir o papel de norma geral em matéria tributária. Neste caso, a própria Constituição da República, repita-se, delimita seu campo de atuação material, passando a lei complementar a servir como razão ou fundamento de validade para as outras normas que legislem sobre a referida matéria.

Mais uma vez invocamos a lição de Roque Antônio Carrazza que, dentre outras argutas observações, ressalta a natureza jurídica declaratória da lei complementar ao tratar de normas gerais tributárias, vejamos:

Logo, a lei complementar que está a merecer nossos cuidados só será válida quando se entrosar com as linhas mestras do Texto Supremo. Admitimos, num esforço de arranjo, que tal lei poderá iluminar os pontos mais ou menos obscuros de nosso sistema constitucional tributário, desde que, no entanto, não os desloque, não os altere, nem os anule.

[...]

Assim, proclamamos, desde agora, que tal lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição. Não pode inovar, mas apenas declarar. Para além destas angustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e, deste modo, desagregando os princípios constitucionais que deva acatar, máxime os que concedem autonomia jurídica às pessoas políticas no que concerne à

decretação e arrecadação dos tributos e suas competências.<sup>3</sup>

Humberto Ávila<sup>4</sup> chama atenção para a exata posição hierárquica da lei complementar, alocando-se, tal qual o disposto no art. 59 da Constituição, entre as normas constitucionais e as leis ordinárias quando vestem as librés das normas gerais; quando não estão desempenhando o papel determinado pelo art. 146, inciso III, da CF/88, a lei complementar tem eficácia direta e não ocupam lugar de primazia em relação às leis ordinárias.

Quando a lei complementar institui normas gerais, ela se situa, na hierarquia normativa, entre a Constituição e a lei ordinária. Quando, porém, a lei complementar possui a função de instituir determinados impostos, de especificar limitações ao poder de tributar ou regras de competência, ela não ocupa um lugar entre a Constituição e a lei ordinária. Sua eficácia é, pois, plena<sup>5</sup>.

Dos papéis atribuídos à lei complementar pelo artigo 146 da Constituição, somente aqueles elencados no inciso III, conferem-lhe patente hierárquica normativa superior, passando aquela a figurar como a mais importante legislação no âmbito infraconstitucional, já que assume ares de lei nacional, justamente por complementar o Texto Maior e declarar para as demais leis atinentes à matéria suas linhas gerais, fundamentando-lhes a validade.

Os incisos I e II, do artigo 146, da Constituição, determinam, respectivamente, que cabe à lei complementar dispor sobre conflito de competência em matéria tributária ocorrido entre as pessoas da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; [...]

No que pese a repartição de competência tributária feita pela Magna Carta, concedendo a cada ente, de forma rígida e privativa, aptidão para legislar e, conseqüentemente, instituir e cobrar determinados tributos, causa espécie ainda a possibilidade de que haja conflitos de competência entre entes federados que redundem, por exemplo, numa tributação duplicada sobre o mesmo fato gerador, o que é proibido com veemência pela Lei Maior. Certas

---

<sup>3</sup> CARRAZZA, 2013. p. 1046-1047.

<sup>4</sup> ÁVILA, 2012.

<sup>5</sup> ÁVILA, 2012. p. 188.

circunstâncias fáticas que compõem o critério material da hipótese de incidência de alguns impostos, por exemplo, podem ensejar conflito de competência; mais que isso, desborem ou quebrem o pacto federativo, cabendo, nesses casos, a lei complementar assegurar a incolumidade do ordenamento constitucional tributário, evitando-o que Sacha Calmon<sup>6</sup> prefere qualificar de invasão de competência.

A função da lei complementar, nesse aspecto, tem como finalidade proteger a integridade do Texto Constitucional, evitando desvirtuamentos interpretativos por parte dos legisladores, com o que haveria, sem sombra de dúvida, prejuízos para os contribuintes e desnaturação das regras de competência positivas das na Constituição Federal de 1988.

Assim, percebe-se que não cabe à lei complementar modificar, inovar, ou alterar a repartição de competência tributária fixada constitucionalmente. Sua função, ao contrário, é resguardar e viabilizar a correta leitura do diploma fundamental, evitando abusos por parte dos legisladores ordinários e resguardando o direito do contribuinte de somente ser obrigado a levar dinheiro aos cofres públicos em decorrência da prática de fato descrito em norma jurídica tributária decretada validamente<sup>7</sup>.

Repare-se que, por vezes, a lei complementar que dispõe sobre conflito de competência em matéria tributária também tem função de lei nacional, posto editar normas gerais. Vejamos o clássico exemplo das LC 87/96<sup>8</sup> e LC 116/03<sup>9</sup>; as duas trazem consigo normatizações de âmbito geral, em cumprimento ao disposto pela Magna Carta, tratando, respectivamente das linhas mestras do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços (ISS). É a conjugação dessas leis complementares que evita qualquer conflito de competência atinente à tributação dos serviços, eis que ambos os impostos têm, em seus critérios materiais de hipótese de incidência, a prestação de serviço como fato jurídico relevante ao Direito tributário. Assim, o inciso do artigo 146 da Constituição pode também

---

<sup>6</sup> CALMON, Sacha. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. In: PARISI, Fernanda; TORRES, Heleno; MELO, José Eduardo, Soares de (Coords.). *Estudos em homenagem ao Professor Roque Carrazza*. São Paulo: Malheiros, 2014. v.1. p. 639.

<sup>7</sup> REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo fiscal: competência concorrente e normas gerais de Direito tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000. p. 127.

<sup>8</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Câmara Legislativa. *Diário Oficial [da] União*. Seção 1, 16 set. 1996.

<sup>9</sup> Idem. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Congresso Nacional. *Diário Oficial [da] União*. 1 ago. 2013.

encontrar guarida em uma lei complementar de caráter nacional; por via de consequência servir de fundamento de validade para legislações inferiores que tratam dos pormenores dos referidos tributos, estas de competência dos entes federativos.

A segunda função da lei complementar, exposta no inciso II do já mencionado artigo da Constituição, diz respeito à regulação de limitações constitucionais ao poder de tributar. De início, convém atentar para o significado do verbo “regular” que nos induz à ideia de disciplina, de organização, nunca, porém, de criação, já que, decerto, somente no texto constitucional pode haver instituição de limitação de um poder cuja gênese remonta à própria criação do Estado de Direito pela sua Lei Maior.

Nesse sentido, a lei complementar atuará no campo eficaz da norma constitucional quando esta requeira, expressa ou implicitamente, norma infraconstitucional que traga proibição de eficácia limitada ou de eficácia contível, complementado seu dispositivo. Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>10</sup> alude que algumas proibições ao poder de tributar, pelos valores que trazem consigo, são autoaplicáveis, consideradas, portanto, normas de eficácia plena, conforme doutrina de Luís Roberto Barroso.

Certas proibições ao poder de tributar, pela sua própria natureza e seus fundamentos axiológicos, repelem regulamentação, porque são autoaplicáveis, em razão de normatividade plena; daí o acerto de Carlos Maximiliano quanto às vedações constitucionais de eficácia cheia.<sup>11</sup>

A tomar como exemplo o artigo 150, VI, “c”, da CF/88<sup>12</sup>, que prevê a imunidade tributária para partidos políticos e suas fundações, sindicatos de trabalhadores e entidades assistenciais e educacionais sem finalidade lucrativa, observa-se que o texto constitucional pede complementação para conter seu campo eficaz, estabelecendo requisitos a serem observados pelos entes imunes, para uso e gozo pleno de suas imunidades tributárias. O

---

<sup>10</sup> CALMON, 2014. p. 643.

<sup>11</sup> BARROSO, 2006, p. 80.

<sup>12</sup> “Art. 150 – CF/88. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; [...]”. Cf. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

disposto se encontra no artigo 14 do Código Tributário Nacional<sup>13</sup>, que vem a ser a maior compilação de Normas Gerais de Direito tributário<sup>14</sup>.

Também na hipótese do artigo 146, II, da CF/88, ocorre que a regulação de limitação constitucional ao poder de tributar se reveste em norma geral, o que, quanto à análise da lei complementar em matéria tributária, faz-nos achegar à teoria dicotômica defendida por Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Roque Carrazza que, em rasteira análise, defendem a tese de que a lei complementar em matéria tributária sempre terá caráter de norma geral, resolvendo conflitos de competência ou regulando limitações constitucionais ao poder de tributar.

#### 4.2 DA LEI COMPLEMENTAR COMO INSTRUMENTO DE ESTABELECIMENTO DOS PRAZOS DECADENCIAIS E PRESCRICIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

O legislador constituinte, apesar de ratear a competência em matéria tributária entre todos os componentes da federação, a teor do art. 24, inciso I, da CF/88, atribuiu ao ente central, através de seu Poder Legislativo, a tarefa de editar normas gerais em matéria tributária, traçando os nortes a serem seguidos pelas outras pessoas jurídicas de direito público competentes para também legislar sobre Direito tributário. Ocorre que, praticamente, tudo que pertine ao tributo, sua formação e seu ciclo de vida, é disciplinado de forma geral

---

<sup>13</sup> “Art. 14 - CTN. O disposto na alínea "c" do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.” Cf. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

<sup>14</sup> “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IPTU. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 150, VI, C, DA CF/88). PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. INFRACONSTITUCIONAL. REVOLVIMENTO DE FATOS E PROVAS. SÚMULA Nº 279/STF. 1. Para ultrapassar o entendimento do Tribunal de origem no sentido de que a agravada preenchia os requisitos para o reconhecimento da imunidade tributária desde sua criação, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional (art. 14 do CTN) e do conjunto fático-probatório constante dos autos, o que não é admitido em sede de recurso extraordinário. Incidência da Súmula nº 279 da Corte. 2. Agravo regimental não provido.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 914979/RJ. Recorrente: Município de Niterói. Recorrido: Associação Salgado de Oliveira de Educação e Cultura – ASOEC. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 01/12/2015. *Diário [da] Justiça Eletrônico*, 01 fev. 2016.

pelo Poder Legislativo da União que age, nesses casos, insista-se, com função legiferante nacional.

Havemos que dar especial destaque ao disposto no já mencionado art. 146, inciso III, da CF/88, que, traz parte do rol exemplificativo de matérias elevadas à condição de normas gerais, atingindo a todos os entes que formam o desenho federativo brasileiro. Centraremos atenção na alínea “b” do dispositivo constitucional, por tratar, especificamente, da decadência e da prescrição, qual seja: “Art. 146, II, ‘b’ – CF/88. – [...] obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;[...]”.

Por força de mandamento constitucional, os prazos prescricionais e decadenciais tributários, necessariamente, devem ser estabelecidos por norma nacional, que se coloca em posição hierárquica superior à lei ordinária, uma vez que se situa entre a Constituição e aquela. Diferentemente do que ocorre na esfera cível, a decadência e a prescrição têm seus *dies a quo* e seus prazos terminativos determinados pelo Código Civil, que é lei ordinária, assim também como são delimitados, por exemplo, os prazos prescricionais e decadenciais no direito consumerista, penal e eleitoral, todos delimitados por lei ordinária.

Malgrado haja confluências entre lei ordinária federal e a lei complementar nacional, estas se limitam ao campo material espacial (todo território nacional), e ao Poder Legislativo do qual são emanadas; as dessemelhanças, entretantes, são profundas, notadamente quanto à específica reserva legal demandada pelo Texto Magno, sua aplicação; por conseguinte, sua produção de efeitos em outros entes federados e sem olvidar da já tão citada posição hierárquica superior. Assim o direito material que cerca a lei tributária deve obedecer aos limites temporais estabelecidos pelo CTN – Norma Geral Tributária – ali sendo fixada data para o início e também para o fim do exercício dos direitos subjetivos por parte do sujeito de direito.

Nunca é demais rememorar que a edição, pelo Supremo Tribunal Federal, da Súmula Vinculante nº 8<sup>15</sup>, deu-se na ocasião da análise da constitucionalidade dos artigos 45 e 46 da

---

<sup>15</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Súmula Vinculante nº 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. 12/06/2008. *Diário Oficial [da] União*. 20 jun. 2008.

Lei Ordinária Federal nº 8.212/1991<sup>16</sup>, que, contrariando o disposto no art. 146, inciso III, “b”, alterou os prazos decadenciais e prescricionais relativos às contribuições sociais ali regulamentadas e que ora são delimitados, respectivamente, pelo disposto nos artigos 150, §4º, 173 e 174, do Código Tributário Nacional. Observe-se que os malsinados artigos da lei ordinária em comento mantiveram os marcos temporais iniciais (*dies a quo*) tal qual descritos na Norma Geral Tributária, majorando, no entanto, o prazo *ad quem* – tanto do direito material de constituição do crédito tributário quanto do direito material à ação (de cobrança) – por parte da Fazenda Pública em mais cinco anos daquele originariamente previsto no CTN.

Lei Ordinária Federal nº 8.212/91

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.

Súmula Vinculante nº 8 – STF.

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Ainda que a modulação dos efeitos da decisão da Suprema Corte tenha, à época, retroagido tão só para aqueles que haviam ajuizado as respectivas ações judiciais ou solicitações administrativas até a data do julgamento, restou pacificado, insista-se, por meio de Súmula Vinculante, que a lei ordinária não pode modificar normas gerais tributárias, não só por se tratar de matéria constitucionalmente reservada à lei complementar nacional, mas, sobremaneira, por encontrar nesta o seu fundamento de validade.

É incontroverso que, por determinação da Constituição, cabe à norma geral tributária estabelecer os prazos decadenciais e prescricionais, delimitando, de forma taxativa, tanto o *dies ad quem* quanto o início de suas contagens. Nitidamente, o legislador constitucional intentou preservar a ordem tributária e a integridade do pacto federativo, na medida em que atribuiu às normas gerais a competência para emoldurar matérias de Direito tributário com

---

<sup>16</sup> Idem. Lei Ordinária Federal nº 8.212 de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Congresso Nacional. *Diário Oficial [da] União*. 25 jul. 1991.

conteúdo relevante para todos os entes políticos, a exemplo da demarcação dos citados prazos, garantindo, desta feita, a uniformização e a harmonização da legislação tributária das pessoas políticas; também a isonomia entre estas – condição *sine qua non* para um modelo federativo equilibrado. Sobre a questão, mostra-se por demais pertinente a lição do Prof. Eurico Diniz Di Santi:

Nenhum exercício de competência pode apresentar-se como uma carta em branco ao legislador complementar ou ordinário, pois toda competência legislativa, administrativa ou judicial já nasce limitada pelo influxo de princípios constitucionais que informam o sistema tributário.

Do plexo de dispositivos expressos e princípios resulta o pacto federativo positivo na Constituição Federal de 1988 e surge a expressa competência constitucional para, mediante, lei complementar, disciplinar sobre as matérias de decadência e prescrição em Direito tributário.

Portanto, o legislador complementar que tratar de decadência e prescrição tributárias deve dirigir essas regras igualmente à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, pois a garantia do princípio federativo e da autonomia do primado da isonomia das pessoas políticas.

Diante dessa premissa, não é possível aceitar a interpretação de que o termo gerais da expressão constitucional “normas gerais em matéria de legislação tributária” designa apenas diretrizes genéricas, deixando o prazo formativo da decadência e da prescrição sujeito à competência ordinária de cada ente político<sup>17</sup>.

#### 4.3 OS PRAZOS EXTINTIVOS DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO E AS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

O estudo das Normas Gerais de Direito tributário passa, necessariamente, pela análise do federalismo brasileiro, o que nos obriga a interpretar sistematicamente os artigos 1º, 24 e 146, da Magna Carta para compreensão não amesquinhada do tema.

A descentralização do poder, além da pluralidade de governo, são marcas características do federalismo que apresenta formação e estruturação variadas, por refletirem, diretamente, seus elementos sócio-culturais, históricos e econômicos. Nesse raciocínio, malgrado um estado federal se apresentar ao exterior como um todo soberano, é dividido em unidades dotadas de autonomia e competência que, por suas vezes, têm aptidão de criar, cada qual, sua ordem jurídica. Dentre os traços característicos de uma federação apontados pela doutrina especializada, hão de ser destacadas a existência de uma Constituição rígida garantindo a

---

<sup>17</sup> DI SANTI, 2011. p. 65.

estabilidade do Estado, a delimitação de competências dos Estados membros, compartilhamento de poder político entre a União e as unidades federadas, por meio de órgãos representativos destas e da população<sup>18</sup>.

A República Federativa do Brasil tem seu desenho federativo delimitado com a União, enquanto poder central milhares, 26 Estados membros, um Distrito Federal e milhares de Municípios, vez que o Texto Supremo também lhes concedeu autonomias e competências. Desse modo, o Brasil possui inúmeras ordens jurídicas parciais, na medida em que cada ente federativo é dotado de Poder Legislativo para autorregular. Juntas, as ordens jurídicas de todos os entes federados formam o plexo legislativo nacional que, por sua vez, encontra fundamento de validade na Constituição Federal.

Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>19</sup>, na busca das origens do federalismo brasileiro, compara-o ao americano, ressaltando que neste a federação foi formada “de fora para dentro” (federação centrífuga), o que resultou em um fortalecimento das autonomias dos estados membros em relação ao ente central, de maneira que nos Estados Unidos, as legislações penal, civil, comercial, etc., têm regulamentações e efeitos diversos, pois, insista-se, refletem os valores absorvidos em cada núcleo social. Tem-se a justificativa para, por exemplo, aplicação de pena de morte em apenas alguns Estados americanos ou, antes da pacificação do tema pela Suprema Corte, da impossibilidade de casais homoafetivos oficializarem suas relações nos Estados mais conservadores.

No que diz respeito ao Brasil, o Professor mineiro afirma que o federalismo “veio de cima para baixo”, fruto da imposição das elites cultas, com fundamento em modelos que nada

---

<sup>18</sup> PORFÍRIO JÚNIOR., Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de Estado e Estado Federal. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004. p.7-8.

<sup>19</sup> “O federalismo americano, telúrico, pragmático, antimonárquico, cresceu na América do Norte da periferia para o centro. Ainda hoje a autonomia dos Estados membros é grande em termos jurídicos, conquanto pareça irreversível o impulso para o centro (unitarismo). Legislam sobre muitas matérias: direito penal, civil, comercial, etc. Em certos Estados há pena de morte; noutros, não. A Louisiana percuta o Direito Europeu Continental, por força da influência francesa, em mistura com o Common Law. O direito de família, igualmente, é diverso dependente do Estado. Nuns é fácil de divorciar; noutros, não – e assim por diante. O Direito tributário não conhece nenhum sistema, sequer doutrinário, de repartição de competências. E funciona. “Entre nós, a Federação e o federalismo vieram de cima para baixo, por imposição das elites cultas, a partir de modelos teóricos e exóticos, sem correspondência com o envolver histórico, político e social do povo brasileiro. Então, ao longo do devir histórico, as instituições foram sendo afeiçoadas à nossa realidade. O federalismo brasileiro, pois, reflete a evolução do País; nem poderia ser diferente. [...] À hipertrofia política e econômica da União dentro da Federação e à hipertrofia do Poder do Executivo Federal em face do Legislativo e do Judiciário vigorantes na Carta de 1967 seguiram-se a distrofia da União na Federação e a hipertrofia do Legislativo Federal nos quadros da república federativa.” CALMON, 2014. p. 651.

observaram as circunstâncias fáticas de formação do povo, da sociedade e da história do País, centralizando, sobremaneira, a autonomia em detrimento dos entes tidos como periféricos (federação centrípeta). Não é sem motivo que o ente federativo central, leia-se a União, concentra em si as maiores e mais importantes competências legislativas, sendo responsável, privativamente, pela matéria cível, eleitoral, penal, processual, etc.

Em termos de legislação tributária, a teor do artigo 24 da Magna Carta, a competência é concorrente, isto é, dividida entre os entes federativos, embora caiba à União a maior parcela dessa competência, seja em termos quantidade de tributos que lhe são privativos, mas, também, quanto à capacidade arrecadatória dos mesmos. Transcrevamos o dispositivo citado:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - Direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

[...]

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.<sup>20</sup>

Destacamos no artigo transcrito a competência da União em estabelecer normas gerais, restando aos demais entes da federação a legislação que suplementa as ditas normas gerais. Importa ressaltar, ainda, que os Municípios possuem competência para editar normas suplementares, tanto quanto os Estados, por força do art. 30, inciso II, da Constituição Federal. Não se olvide ainda que, inexistindo normas gerais, os entes federados periféricos exercerão competência legislativa plena até o aparecimento superveniente de normas gerais editadas pela União. Nesse caso, o legislado pelos entes periféricos que entre em rota de colisão com o disposto nas normas gerais, será revogado, voltando aqueles a exercer a competência legislativa suplementar.

---

<sup>20</sup> Cf. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

No que pertine à matéria tributária, depreende-se da leitura do art. 146, inciso III, da CF/88, que cabe à lei complementar estabelecer as norma gerais, trazendo rol não taxativo dos temas englobados, incluindo neles o tratamento da decadência e da prescrição, a saber:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.<sup>21</sup>

Humberto Ávila<sup>22</sup> chama atenção para o rol “exemplificativo” de temas a serem alçados à condição de norma geral pela lei complementar, já que o transcrito inciso III, do art. 146 da Carta Suprema traz em seu texto o advérbio *especialmente* ao se referir aos assuntos ali elencados, dando margem à interpretação de que não só o que ali está exposto deve ser tratado como norma geral em matéria tributária.

Do exposto, surge a necessidade de definir normas gerais tributárias como aquelas que, complementando o que normalmente é tratado de forma abstrata pela Constituição, determinam as diretrizes ou balizamentos gerais sobre matérias tributárias determinadas pela Magna Carta, que embora exaradas pelo legislativo federal, aplicam-se aos demais entes federativos, sem alcançar-lhes ou tolher-lhes a competência constitucional para legislar sobre seus pormenores; suas questões peculiares. Alicerçamos a assertiva com a sempre lúcida lição do Prof. Dr. Roque Antônio Carrazza<sup>23</sup>: “Estabelecer normas gerais é apontar as diretrizes, os

---

<sup>21</sup> Ibidem.

<sup>22</sup> “A edição de normas gerais em matéria de legislação tributária constitui o tema mais difícil na descrição do regime jurídico das leis complementares. As funções referidas pelo art. 146 possuem caráter exemplificativo, pois a Constituição utilizou a expressão “especialmente”. A dificuldade reside, sobretudo, na definição e na função das normas gerais relativamente ao princípio federativo.” ÁVILA, 2012. p. 190.

<sup>23</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1046.

lineamentos básicos; é operar por sínteses, indicando e resumindo. Nunca descendo a assuntos de economia interna, do peculiar interesse das pessoas políticas.”

Consoante disposto no artigo 146 da Constituição, as normas gerais de Direito tributário terão como veículo o instrumento normativo lei complementar, tratando-se as mesmas de leis com abrangência nacional, com assuntos tributários que interessam a toda a federação e que trazem em seus bojos o fundamento de validade de outras normas e que, por isso, devem ser discutidas e aprovadas por quórum qualificado; sem olvidar que suas matérias são escolhidas pela própria Lei Maior.

#### 4.4 À BUSCA DE UMA DEFINIÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO.

Diferentemente do que ocorre nos ramos do direito público, via de regra, o que não é proibido pela lei, é possível de ser realizado pelas pessoas física ou jurídica em decorrência do princípio da autonomia da vontade, dogma que norteia o direito privado e suas relações. Somado ao referido princípio, a Constituição da República assegura aos súditos do Estado o direito à propriedade privada e à livre concorrência, tendo ainda estabelecido, como fundamentos de sua ordem econômica, a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa.

Somos, portanto, uma nação com um regime de economia expressamente aberto e receptivo ao empreendimento privado. Desta feita, não se mostra ilegítimo; muito menos configuram ilicitude as intenções ou providências concretas tomadas pelos administrados que visem à reorganização e ao incremento econômico de seus negócios. A partir dessa premissa, finiremos os alicerces dos comentários que faremos ainda nesse capítulo acerca do parágrafo único do artigo 116 do CTN, defendendo ali os posicionamentos assumidos.

Assim, operações empresariais como fusões, incorporações ou mesmo a estruturação de empresas, conglomerando-as nos chamados *grupos econômicos*, são medidas legais e corriqueiras há tempos no cenário nacional dos negócios, não havendo, portanto, qualquer óbice que lhes impossibilite formação e desenvolvimento pelo ordenamento infraconstitucional brasileiro.

A expressão *grupo econômico* passa pela ideia inicial de um controle comum, direto ou indireto, sob o qual são submetidas duas ou mais empresas, conforme previsão de legislações regentes de searas do direito, a exemplo dos direitos societário, civil, do trabalho e previdenciário que, por suas vezes, aduzem conceitos, definições e a amplitude das responsabilidades imputadas aos grupos econômicos. É justamente sobre a possível existência

jurídica e o alcance da responsabilidade tributária que a tal grupo é atribuída que trataremos neste capítulo.

Para tanto, convém, inicialmente, apontarmos as fontes legislativas que caracterizam o grupo econômico, começando pelos artigos 265 e *ss.*, da Lei Federal 6.404/76<sup>24</sup>, que instrumentalizam o capítulo desta compilação destinado aos grupos de sociedade. Em análise perfunctória, configura-se grupo societário a reunião de duas ou mais empresas em que uma seja controladora e as demais, por evidente, controladas. Essa formação, nos termos da lei, se dá a partir de uma convenção em que fiquem definidos atos e ações que ensejem conteúdo administrativo, financeiro e societário, coordenando a combinação de esforços para consecução de objetivos e empreendimento comuns. Vale ressaltar que a natureza e a integridade das empresas que formam o conglomerado são mantidas; portanto, a autonomia de cada pessoa jurídica desse conjunto é respeitada, consoante descrito no artigo 266 da lei aludida.

Ricardo Mariz de Oliveira chama atenção para o fato de que o conceito, ainda que implícito na lei federal nº 6.404/76, de grupos de sociedade tem uma abrangência exegética menor, haja vista atingir sociedades controladas ou coligadas nos termos legais, enquanto que *grupos econômicos* englobam, além das empresas que estejam sob os regimes de

---

<sup>24</sup> “Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

#### Natureza

Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.

#### Designação

Art. 267. O grupo de sociedades terá designação de que constarão as palavras ‘grupo de sociedades’ ou ‘grupo’.

Parágrafo único. Somente os grupos organizados de acordo com este Capítulo poderão usar designação com as palavras ‘grupo’ ou ‘grupo de sociedade’.” BRASIL. Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *Diário Oficial [da] União*. 17 dez. 1976.

administração apontados, aquelas que se submetam à “administração ou direção comum.”<sup>25</sup>

Outra referência legislativa a se destacar é o art. 2º, § 2º, do Decreto-Lei 5.452/1943 - CLT<sup>26</sup>, que com nítido intuito de proteger o trabalhador, a parte fraca da relação laboral, atribui responsabilidade por dívidas trabalhistas à empresa distinta daquela que celebrou o contrato de trabalho. Observa-se uma amplitude maior na definição de grupos econômicos que a empregada na Lei das Sociedades Anônimas, mas o elemento “controle” continua sendo o grande ponto de identificação da reunião de empresas com finalidades e objetivos comuns. Nesse mesmo compasso, a Lei Federal nº 8.212/91 – Lei de Custeio da Seguridade Social – em seu artigo 30, inciso IX, atribui às empresas componentes de grupo econômico responsabilidade pelas obrigações previdenciárias ali disciplinadas, em um claro complemento ao registrado na lei trabalhista, vejamos:

Art. 30 – [...]

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei; [...]

Por fim, Código Civil<sup>27</sup>, nos artigos 1097 a 1099, conceitua empresas controladas e coligadas, trazendo, conjuntamente, com os artigos acima elencados, uma definição legal de grupo econômico.

---

<sup>25</sup> “O grupo de sociedades é um instituto jurídico especial, que poderia contemplar uma definição legal de grupo econômico, mas a expressão vem sendo empregada, na prática, de forma mais abrangente, inclusive por outras disposições legais. [...] Note-se que, nesse caso, a definição abrange empresas que estejam sob administração ou direção comum, o que pode ser mais amplo do que as definições de controladas, coligadas e grupos de sociedades acima tratadas.” FAJERSZTAJN, Bruno et al. Grupos Econômicos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Pesquisas Tributárias: Grupos Econômicos. Porto Alegre: Lex Magister, 2015. v. 3. p. 88-89.

<sup>26</sup> “Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.” BRASIL. Decreto-Lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. *Diário Oficial [da] União*. 09 ago. 1943.

<sup>27</sup> “Art. 1.097. Consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação, na forma dos artigos seguintes.

Art. 1.098. É controlada:

Em verdade não existe no ordenamento pátrio uma lei, sequer um artigo isolado, que defina, de forma técnica e pormenorizada o instituto do grupo econômico, fazendo-se necessária a análise de quatro legislações de ramos distintos do direito nacional, para, a partir de interpretações sistemática e teleológica, obter-se o conceito desejado. Nessas circunstâncias, acaba-se por delegar à doutrina e ao entendimento jurisprudencial o estabelecimento das bases conceituais; por conseguinte, da natureza jurídica do instituto.

A carência legislativa apontada é desvelada quando nos deparamos com uma construção normativa da Administração Pública precisando o conceito não encontrado na lei. Referimo-nos à Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 971/2009, que no art. 494, traz a seguinte delimitação:

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.<sup>28</sup>

Perscrutemos por agora os conceitos que parte da doutrina elaborou sobre grupo econômico.

Em linguagem precisa e objetiva, José Edwaldo Tavares Borba<sup>29</sup> ensina que, “sempre que várias sociedades se encontram sob controle comum, tem-se um grupo de sociedades.” Segundo o autor, o que determinará se o grupo econômico é de fato ou de direito, é a sua formação ter sido “objeto de um ato formal de constituição”.

---

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

Art. 1.099. Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.” Cf. Código Civil de 2002.

<sup>28</sup> BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa nº 971 de 13 de novembro de 2009. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). *Diário Oficial [da] União*. 17 nov. 2009.

<sup>29</sup> BORBA, 2008. p. 527.

Maria Rita Ferragut<sup>30</sup> ensina que há grupo econômico quando existir controle, administração ou direção entre as sociedades envolvidas. E não há quando esses requisitos não se revelarem presentes. A Professora ressalta que, ainda que “de fato”, o grupo econômico é de direito, já que para ostentar tal qualificação, faz-se necessário o reconhecimento jurídico de sua ontologia, isto é, da sua condição de ser “grupo econômico”.

Com base nos citados artigos 1097 a 1099 do Código Civil, Andrea Darzé estabelece e interpreta os requisitos para a caracterização do grupo econômico de fato, destacando a diferença entre empresas coligadas e empresa controladora e controlada, a saber:

Para a configuração do grupo de fato, basta que i. uma das sociedades tenha, no mínimo, 10% (dez por cento) do capital social da outra, sem controlá-la (coligadas); ou ii. um das empresas seja titular de direitos de sócio sobre a(s) outra(s) que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais, em especial, o de eleger a maioria dos administradores (artigo 116, a) hipótese em que será considerada sociedade controladora.<sup>31</sup>

Ainda sobre o tema, Maria Rita Ferragut ressalta que estes são constituídos por empresas coligadas ou se estabelecem entre empresa controladora e controlada. “Coligadas são aquelas em que uma tem influência significativa sobre a outra, sem, contudo, controlá-la. Já controladora é aquela que detém o poder de controle de outra companhia.”<sup>32</sup> Os requisitos objetivos caracterizadores das situações de coligação e de controle entre empresas estão definidos nos dispositivos do Código Civil e da Lei das Sociedades Anônimas (Lei Federal nº 6.404/76) acima mencionados, de maneira que, uma vez que não estejam presentes (os requisitos), juridicamente se há de falar em grupo econômico.

A influência nos atos de controle ou de administração por uma empresa em relação às outras controladas ou coligadas, uma vez devidamente formalizadas, é disciplinada pelo Código Civil, tornando-se, ao menos em tese, de fácil constatação a existência de um grupo econômico. A dificuldade de caracterização de um conglomerado se dá quando não há formalização da organização societária em controladoras e controladas ou coligadas,

---

<sup>30</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de descon sideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado. (Coords.). *O novo CPC e seu impacto no Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Editora Thomson Reuters, 2016. p. 18.

<sup>31</sup> DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 243.

<sup>32</sup> FERRAGUT, loc. cit.

necessitando-se de identificação de determinados indícios que demonstrariam a sua existência ou não. Sobre a questão, mais uma vez, socorremo-nos na lição da Professora Ferragut que, no mesmo estudo apontado elenca as seguintes situações fáticas para identificação de um conglomerado econômico informal:

- Independência meramente formal de pessoas jurídicas (que, na realidade, submetem-se a uma mesma unidade gerencial, laboral e patrimonial);
- Identidade de administradores e contadores;
- Formação de quadro societário pelos mesmos indivíduos ou seus parentes;
- Estrutura administrativa compartilhada;
- Atuação idêntica, similar ou complementar.<sup>33</sup>

Decerto que a materialização isolada de um ou outro fato enumerado não tem o condão de configurar um agrupamento de empresas; muito menos de responsabilizar uma pessoa jurídica por dívidas originária e legalmente atribuídas à outra. Entrementes, a conjugação dessas situações ou maioria delas, pode, em casos de desvio de finalidade ou de confusão patrimonial, redundar em redirecionamento de dívidas entre as empresas componentes do grupo econômico, com base no artigo 50 do Código Civil, como veremos mais adiante.

Por óbvio, o vocábulo “grupo” exprime, em sua acepção mais comum, a noção de plural, de coletivo, denotando-se a necessidade de se reunir duas ou mais empresas para a caracterização de um *grupo econômico*. Afora essa evidente constatação, duas características iniciais nos chamaram atenção após as exposições normativa e doutrinária feitas. I – em todas as referências legislativas sobre o tema, o aspecto do controle de uma empresa sobre as outras foi destacado; II – a unidade e a independência da empresa, mesmo componente de grupo econômico, são salvaguardadas pela legislação pátria, obedecendo-se, com isso, o princípio da autonomia da pessoa jurídica.

Sobre essas duas características apontadas, Fábio Konder Comparato e Calixto Salomão Filho trazem preciosas colaborações doutrinárias com seus magistérios, destacando, inicialmente, a perda de controle societário das empresas controladas em função das controladoras, sendo essa característica determinante nos chamados grupos econômicos de

---

<sup>33</sup> FERRAGUT, 2016. p .19-20.

subordinação. Os Autores elencam, dentre outros fatores, a tomada de decisões administrativas pelas sociedades controladoras, que de forma soberana decidem sobre investimentos, participação societária, abertura e fechamento de sucursais, contratação e demissão de empregados, inclusive quanto à nomeação de empregados de nível administrativo superior, demonstrando-se, desta feita, perda de grande parte da autonomia de gestão das empresas controladas. E concluem:

Já se frisou, assim, que grosso modo, as tarefas de direção do grupo são idênticas às de direção de uma empresa isolada, com uma atenção maior, no entanto, às áreas de planificação e de organização, tanto mais importante quanto mais variada é a atividade econômica do grupo<sup>34</sup>.

No que diz respeito à manutenção da autonomia e unidade da empresa, ainda que componha uma agremiação societária, conforme pontuado no artigo 266 da Lei Federal 6.404/76, Comparato e Salomão Filho ressaltam que a definição de “grupo econômico” no direito empresarial pátrio foi permeado pela influência do sistema alemão, cuja preocupação maior é salvaguardar a certeza jurídica, através de uma definição positivista clara e precisa, já que não permitia conceituação legal mais aberta, não incluindo no alcance da definição “as formas mais sutis, ou menos ortodoxas, de grupo econômico, dando sempre ao juiz uma boa latitude de apreciação.”<sup>35</sup>

Pondo fim ao tópico, tenhamos a convicção de que o grupo econômico, de direito ou de fato, caracteriza-se pela união de uma pluralidade de empresas que, inicialmente, guardam suas prerrogativas e direitos enquanto pessoas jurídicas independentes e autônomas, mas que, em busca de metas e objetivos comuns, submetem-se ao controle de atos de administração e gerenciamento exercido por uma sociedade que compõe o conglomerado.

## 4.5 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS.

### 4.5.1 Ainda sobre a fundamentação constitucional do tema.

O artigo 146, inciso III, “a” da CF determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em direito tributário atinentes à “[...] definição de tributos e de suas espécies,

---

<sup>34</sup> COMPARATO, 2014. p. 310.

<sup>35</sup> Ibidem, p. 313.

bem como em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.”<sup>36</sup> Pois bem, arrimados na lição de Renato Lopes Becho<sup>37</sup>, entendemos que a Magna Carta, ao se utilizar da expressão “contribuinte” na alínea destacada, de fato quis se referir, *lato sensu*, àquele que, por força de lei, é obrigado a suportar a carga tributária, cumprindo a obrigação que lhe fora imposta normativamente.

Ao nos depararmos com uma relação jurídica de natureza obrigacional, é possível visualizar, mesmo que de forma simplória, representação gráfica em que estejam demonstradas as figuras do detentor de um direito subjetivo (o objeto da relação) em um polo; do outro, aquele ou aquela que carrega sobre os ombros um dever jurídico (de entregar o retromencionado objeto relacional ao primeiro). Especificamente no direito tributário, tem-se, via de regra, como sujeito ativo um dos entes federativos presenteados pela Constituição Federal com a competência para instituir (regulamentar) e cobrar tributos, e do outro lado, o contribuinte ou o terceiro que, por ocasião de imposição legal, assumo o seu lugar e cumpra a obrigação relacional.

Como já comentado no capítulo anterior, não é só o contribuinte que pode se revestir na condição de possuidor de um dever jurídico em uma relação de obrigação tributária; também o terceiro responsável, ou terceiro substituto, desde que indicado expressamente por lei, pode lhe tomar o lugar de sujeito passivo na aludida relação jurídica. Assim, acreditamos que o legislador constituinte tenha se utilizado de má técnica legislativa ao amesquinhar as atribuições de definição da lei norma geral tributária tão somente ao contribuinte, quando, na verdade, deveria ter abrangido toda sujeição passiva tributária.

Noutra senda, o mesmo dispositivo (art. 146, inciso III, “a”, da CF/88) também encomenda à norma geral tributária a definição dos *respectivos fatos geradores* das obrigações tributárias, o que nos leva a refletir sobre os elementos que o formam, isto é sobre os aspectos contidos no conseqüente normativo, notadamente o pessoal, que, por sua vez, é subdividido em aspecto ou critério pessoal ativo e pessoal passivo. Roque Antônio Carrazza afiança nossa afirmação quando assim nos ensina:

---

<sup>36</sup> Cf. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

<sup>37</sup> “Segundo nosso ponto de vista, desgarrados que estamos da simples interpretação gramatical, quando o constituinte referiu-se a contribuinte no texto indicado 9art. 146, III, “a”), devemos considerar o sujeito passivo. Assim, a sujeição passiva tributária é matéria reservada à lei complementar, que veicule normas gerais em matéria de legislação tributária.” BECHO, 2015. p. 255.

O sujeito passivo da obrigação tributária também integra o consequente da norma jurídica tributária. É a pessoa – física ou jurídica, pública ou privada – compelida pela lei, a recolher o tributo, ao fisco ou quem lhe faça as vezes, após, é claro, a realização do fato imponível, a prática do lançamento e a regular notificação deste ato administrativo<sup>38</sup>.

Ora, se compete à lei complementar com natureza nacional determinar os fatos geradores das respectivas obrigações tributárias, outra conclusão não se poderia chegar senão que a definição do critério pessoal – que conjuntamente com o critério quantitativo compõe o consequente normativo tributário – é tema com disciplinamento ofertado por norma geral tributária, razão pela qual nos filiamos ao pensamento que a Carta da República, ao se valer, equivocadamente, do vocábulo “contribuinte”, quis, efetivamente, fazer menção ao sujeito passivo do critério pessoal do fato gerador tributário.

Destarte, dúvidas não pairam sobre caber à norma geral o tratamento do tema responsabilidade tributária.

#### 4.6 DA ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE DOS GRUPOS ECONÔMICOS E A NECESSIDADE DE FUNDAMENTAÇÃO NO CTN.

Uma vez firmado o entendimento de que a gênese da responsabilidade tributária se encontra na Constituição Federal e que, por determinação desta, o tema é tratado em sede de normas gerais de direito tributário, convém abordarmos uma vez mais as premissas básicas traçadas pelos artigos 121 e 128 do CTN e já referidas no capítulo passado.

O primeiro dispositivo conceitua a sujeição passiva na relação jurídica tributária, apontando a figura do contribuinte como aquele que concretiza o critério material da hipótese de incidência da norma, realizando o comportamento ou a sequência comportamental fática ali descrita. Surge em seguida a figura do responsável tributário que, mesmo não se relacionando direta e imediatamente com o fato gerador tal qual o contribuinte, assume o dever de adimplir a obrigação tributária, se a lei assim expressamente o dispuser.

De sua parte, o artigo 128 do CTN, já na primeira sentença, pontifica que a responsabilidade tributária é matéria que também pode ser tratada para além da Norma Geral,

---

<sup>38</sup> CARRAZZA, 2010, p. 159.

isto é, por meio de lei ordinária confeccionada pelos entes formadores da federação. Por evidente, tais normas se encontram em patamar inferior ao CTN, muito mais à Constituição Federal, até no caso de utilizarmos a ordem sucessiva exposta no artigo 59 da Magna Carta, teríamos que as leis ordinárias federais, estaduais ou municipais que disciplinassem a responsabilidade tributária, estariam em um terceiro escalão hierárquico-normativo, encontrando, necessariamente, seus fundamentos de validade no CTN e, em última instância, na Lei Suprema.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.<sup>39</sup>

Nessa senda, parece ser incontroversa a possibilidade de previsão de responsabilidade tributária a partir de leis ordinárias que encontrem sua razão de existir na Norma Geral de direito tributário, ou seja, que se limitem às bases legislativas da temática estabelecidas pelo CTN. Com esse raciocínio, não nos parece ser cabível à lei ordinária o papel de inovar materialmente as hipóteses ou de alargar os limites da responsabilidade tributária fincados pelo código nacional de tributação, dada a atribuição conferida a este pela Magna Carta.

Não se há de esquecer as funções de harmonização e de uniformização legislativas exercidas pela Norma Geral, especialmente em um país da envergadura dimensional do Brasil e que comporta diferenças sócio-econômicas tão acintosas, a ponto do combate a essas distorções ter sido alçado à condição de objetivo republicano, consoante os incisos II e III, do artigo 3º da CF<sup>40</sup>.

A missão das Normas Gerais se torna ainda mais necessária na atual Constituição, posto que aos Municípios fora oferecido o *status* de ente federativo, assegurando-lhes, desta feita, o

---

<sup>39</sup> Cf. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.

<sup>40</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; [...]” Cf. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

direito de tomar posse da competência de legislar no campo tributário. Na lição de Igor Mauler Santiago e Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>41</sup>:

[...] não fossem elas (as Normas Gerais), as legislações tributárias das pessoas políticas – em lugar de um sistema, e sequer dos mais perfeitos – constituiriam uma babel de regras contraditórias, cumulativas ou inconciliáveis, a desnortear o aplicador e entravar ainda mais o desenvolvimento nacional.”

Em nosso sentir, somente a lei complementar nacional poderia ampliar as hipóteses de tipificação de assuntos já disciplinados aos detalhes pelo CTN, sendo o caso, por exemplo, da responsabilidade tributária transferida a terceiros, prevista em *numerus clausus* nos artigos 134 e 135 da Norma Geral, de modo que o caráter unívoco desta espécie de responsabilidade justifica a necessidade de regramento do tema, exclusivamente, por lei complementar. Nunca é demais lembrar que a lei complementar de viés nacional tem estendido a sua competência e os seus efeitos para todos os entes federativos, conferindo-lhes, com isso, fundamento de validade às suas legislações tributárias. Assim, dada a extrema relevância e o tratamento já dispensado, às minúcias, pelo Código Tributário Nacional, não nos parece ser razoável que os entes federativos possam legislar sobre a questão, estabelecendo parâmetros variados para imposição da responsabilidade tributária transferida a terceiros. Outro não seria o resultado senão uma confusão oriunda da disciplina unilateral e possivelmente contraditória da matéria pelos entes tributantes.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE nº 136.215/RJ<sup>42</sup>, decidiu pela indispensabilidade da lei complementar a que se refere o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Magna Carta, ocasião em que analisou a instituição do adicional do imposto sobre a renda

---

<sup>41</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Administrativo e outras matérias de Direito Público. Controle de Constitucionalidade. Processo Legislativo. Questiona expressão "e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada", constante do caput do art. 013, da Lei nº 8620, de 1993, bem como da expressão "os acionistas controladores", constante do parágrafo único do mesmo dispositivo. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3642. 16 de dezembro de 2005. Requerente: Confederação Nacional do Transporte – CNT. Requerido: Presidente da República Congresso Nacional. Relator: Ministro Cezar Peluso. Brasília, 15 de junho de 2009. *Diário [da] Justiça*. 26 jun. 2009. Cf. Petição Inicial.

<sup>42</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 136215/RJ. Recorrente: ATLAM Fornecedor de Comércio e Indústria S/A e Outros. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Brasília, DF, 18/02/1993. *Diário [da] Justiça*. 16 abr. 1993.

pelos estados; sem olvidar de dar enfoque ao disposto no § 3º do artigo 24 da CF/88.<sup>43</sup> Eis o julgado:

ADICIONAL ESTADUAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA (ART. 155, II, DA C.F.). IMPOSSIBILIDADE DE SUA COBRANÇA, SEM PREVIA LEI COMPLEMENTAR (ART. 146 DA C.F.). SENDO ELA MATERIALMENTE INDISPENSÁVEL A DIRIMÊNCIA DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO, NÃO BASTAM, PARA DISPENSAR SUA EDIÇÃO, OS PERMISSIVOS INSCRITOS NO ART. 24, PAR. 3., DA CONSTITUIÇÃO E NO ART. 34, E SEUS PARAGRAFOS, DO ADCT. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 1.394, DE 2-12-88, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, CONCEDENDO-SE A SEGURANÇA.

Malgrado não se tratar de decisão atinente à responsabilidade tributária, as razões expostas no voto do Relator, *mutatis mutandis*, encorpam o argumento da imprescindibilidade da lei complementar nacional para o trato dos temas relacionados no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal – nos quais se insere a sujeição passiva tributária – especialmente quando a abordagem do assunto tem detalhamento em sede de Normas Gerais e ali são estabelecidas, *numerus clausus*, as situações materiais para suas configurações, no caso de responsabilidade tributária de terceiros.

Admito que se preste esse permissivo (art. 24, §3º da CF/88) entre a disciplina de outras matérias, a possibilitar a instituição de tributos, dispensada, a título de formalidade, para esse fim, a prévia edição de lei complementar. Jamais, entretanto, quando a existência desta se torne materialmente imprescindível, para a dirimência de conflitos de competência entre os Estados.

É esta última – e tipicamente – a hipótese em discussão, onde a diversidade de critérios legislativos estaduais sobre o domicílio de pessoas físicas e jurídicas (contribuintes e fontes de retenção), especialmente quando possuem mais de uma estabelecimento, é campo fértil de inaceitável bitributação.

Figure-se, ainda, e só para exemplificar, a transferência de domicílio, pelo contribuinte, no primeiro dia do ano, de São Paulo (onde o fato gerador – Lei nº 6.352/88 – é o mesmo do imposto de renda), para o Rio de Janeiro (onde o fato gerador é o pagamento do imposto de renda, Lei nº 1.394/88). A sancionar-se essa liberdade do legislador local, seria o imposto devido aos dois Estados.

Tudo que foi dito a respeito da necessidade material (não da exigibilidade simplesmente formal da lei complementar) tem aplicação em resposta ao argumento buscado, em reforço ao do acórdão, pela douta Procuradoria Geral

<sup>43</sup> “Art. 24 [...] § 3º - inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”. Cf. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

da república, no art. 34 e seus §§ 1º, 3º e 4º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.<sup>44</sup>

Renato Lopes Becho<sup>45</sup> também compreende da mesma forma ao lecionar:

Somente mediante lei complementar (que, em boa técnica legislativa deve alterar o Código Tributário Nacional) pode o legislador estender as hipóteses de responsabilização tributária nos assuntos já regulados. Como uma empresa do grupo econômico seria um terceiro no executivo fiscal, somente ampliando o contido nos artigos 134 e 135 do CTN, por lei complementar, é que o Congresso nacional poderia ampliar a regulação da matéria.

Tendo em vista os argumentos expostos, ratificamos a conclusão já havida no capítulo passado que a sujeição passiva tem sua gênese na Constituição da República, já que o artigo 146, inciso III determina, nas alíneas “a” e “b”, que tanto o contribuinte quanto os elementos formadores do fato gerador da obrigação tributária (aí incluído o critério pessoal do conseqüente normativo) fossem definidos no âmbito da lei complementar nacional. Em conseqüência, não temos como seguir por outra trilha, senão a do entendimento de que, sendo a norma geral tributária fundamento de validade para as regras de todos os entes federativos, não poderia um tema por aquela disciplinado em detalhes, ter seus critérios modificados; muito menos ampliados pela lei ordinária, sob pena de tratamentos distintos, pelas diversas unidades federativas, para situações materiais absolutamente iguais, o que feriria, dentre outros princípios, a isonomia tributária e a segurança jurídica.

#### 4.7 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO COMO EXEMPLO DA ESPÉCIE RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA.

No capítulo anterior, aduzimos que a responsabilidade tributária está dividida em duas modalidades catalogadas no CTN, quais sejam: por transferência que, por sua vez, é subclassificada em transferência por sucessão e transferência para terceiros; por substituição. Esta última, embora não tipificada literalmente no CTN, tem previsão no art. 150, § 7º c/c 145, §1º, ambos da CF e nos contornos do mencionado artigo 128 da Norma Geral, quando da

---

<sup>44</sup> Cf. Recurso Extraordinário nº 136215/RJ.

<sup>45</sup> BECHO, 2014. p. 256

previsão, por lei expressa, de exclusão do contribuinte e do conseqüente surgimento da obrigação para o responsável, antes mesmo da ocorrência do fato gerador.

Noutro cotejo, vale ressalva que inexistente em nosso ordenamento material tributário qualquer definição de grupo econômico, dificultando sobremaneira o tratamento legislativo da responsabilidade correspondente. Incontestável é a assertiva de que o direito tributário (direito de sobreposição) se apropria de institutos, de definições e de classificações havidas em outras searas jurídicas para compor suas premissas e aplicar os seus efeitos, conforme exposto, por exemplo, no art. 109 do CTN<sup>46</sup>. Contudo, para temas de relevância e complexidade como o analisado, uma definição precisa daquilo que se considera o “fenômeno-causa” da imposição tributária, certamente facilitaria a demarcação precisa dos efeitos tributários e de seu alcance. Sobre esse problema, Ricardo Mariz de Oliveira, conjuntamente com outros especialistas da área, assim se manifestou:

Não há, portanto, uma norma que determine expressamente, como requer o CTN, a responsabilidade de empresas de um mesmo grupo econômico pelo simples fato de serem integrantes do conglomerado.

Ademais, deve-se destacar que o CTN sequer contempla uma definição de grupo econômico, o que dificulta ainda mais a aplicação de uma regra de responsabilidade baseada apenas nos dispositivos analisados na questão proposta.

Eventual responsabilização de empresas integrantes de um grupo econômico deveria ser precedida de precisa conceituação de grupos para tais fins, o que não representa tarefa simples, dada a inexistência de um conceito legal expresse<sup>47</sup>.

Em regresso ao raciocínio, temos que a espécie de responsabilidade tributária alvo de nossos comentários, definitivamente não é por substituição, tendo em vista a autonomia da pessoa jurídica e as suas prerrogativas individuais de exercício de direitos e de cumprimentos de obrigações. Nesse sentido, a obrigação tributária *prima facie* recai sobre a empresa contribuinte, somente sendo transferida à outra pessoa jurídica componente do mesmo grupo econômico em caso de perda, ainda que temporária, da personalidade jurídica (autonomia) da primeira.

---

<sup>46</sup> “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” Cf. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.

<sup>47</sup> FAJERSZTAJN, Bruno et al. 2015. p. 87.

Pois bem, no capítulo um deste trabalho, pontificamos que a desconsideração da personalidade jurídica da empresa é medida punitiva e de caráter extraordinário, justificada pelos motivos ali apontados, o que nos leva à óbvia intelecção de que a regra geral é pela manutenção da autonomia da empresa. Nesse contexto, suas obrigações tributárias somente seriam transferidas para outra sociedade componente do mesmo grupo econômico nas hipóteses de abuso de personalidade, materializadas pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, *ex. vi.* o artigo 50 do Código Civil.

Imposta por transferência da obrigação originária da sociedade contribuinte, a responsabilidade tributária de empresa componente do mesmo grupo econômico não pode ser confundida com a sucessão; muito menos com a solidariedade, restando-nos, no cenário traçado pela Norma Geral, classificá-la enquanto responsabilidade tributária por transferência a terceiros, motivada por conduta antijurídica que redunde no abuso de direito acima mencionado.

Desta forma, aspecto que se impõe ressaltar, com escopo na *mens legis* punitiva do artigo 50 do Código Civil, diz respeito à natureza infracional do ato justificador da desconsideração da personalidade jurídica realizado pela sociedade contribuinte. Defendemos que tais condutas antijurídicas devem estar tipificadas na lei como caracterizadoras do abuso de personalidade, seja por conta do desvio de finalidade da empresa, seja pela confusão patrimonial por tal conduta promovida. A partir do evento infracional, o fisco, se já não o tivesse feito na esfera administrativa ou não o pleiteasse na inicial da execução fiscal, teria um prazo prescricional de cinco anos para demandar a superação da autonomia privada da empresa contribuinte junto ao Poder Judiciário e redirecionar a responsabilidade pelo pagamento da dívida tributária para outra empresa que compusesse mesmo grupo econômico a que pertence aquela.

Despiciendo se afirmar que é da Administração Pública Tributária o ônus da prova<sup>48</sup> do cometimento do ato ilícito pela sociedade contribuinte e da configuração dos aspectos

---

<sup>48</sup> “O direito à produção probatória decorre da liberdade que tem a parte de argumentar e demonstrar a veracidade de suas alegações, objetivando convencer o julgador. Por isso, ainda que não lhe tenha sido atribuído o ônus da prova, todos os elementos de convicção que levar aos autos serão importantes, interferindo no ato decisório. Visto por outro ângulo, o direito à prova implica a existência de ônus, segundo o qual determinado sujeito do processo tem a incumbência de comprovar os fatos por ele alegados, sob pena de, não o fazendo, ver frustrada a pretendida aplicação do direito material.” TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 261.

normativos descritos no artigo 50 do Código Civil que justificam a perda temporária de sua autonomia jurídica.

Postas as opiniões, alguns questionamentos, imediatamente, aqui se impõem:

*Primus* – Sendo, em um primeiro momento, a desconsideração da personalidade jurídica medida extraordinária de viés punitivo e com necessidade de autorização do Judiciário para sua execução, poderia o fisco, em sede administrativa, implementá-la?

*Secundus* - Estaria o parágrafo único do artigo 116 do CTN apto a alicerçar tal desiderato? E em que condições?

*Tercius* – Haveria necessidade de regulamentação por lei específica de cada ente federativo para disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN?

*Quartus* – Como se estabeleceriam os prazos prescricionais de redirecionamento da execução fiscal, no caso em que a desconsideração da personalidade jurídica tenha ocorrido: a) ainda na esfera administrativa; b) no início da cobrança judicial forçada; c) pela ocasião da execução fiscal já em desenvolvimento?

Antes, porém, de iniciarmos a busca pelas respostas das reflexões propostas, imperioso fazermos rápida análise sobre a suposta adequação dos artigos 124, 134 e 135 do CTN para fundamentar a responsabilidade tributária dos grupos econômicos.

#### 4.8 DA EQUIVOCADA CARACTERIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE DO GRUPO ECONÔMICO NO CTN – AUSÊNCIA DE DISPOSITIVO COMPATÍVEL.

A responsabilidade tributária atribuída à empresa formadora de conglomerado econômico por não cumprimento de obrigação principal de outra pessoa jurídica componente do mesmo grupo societário, não encontra qualquer previsão nos 11 artigos do Código Tributário Nacional destinados à regulação da matéria. E a assertiva é de todo verdadeira, não só por sua fácil constatação na exegese gramatical, mas, também, pelo fato da administração pública tributária se valer do artigo 50 do Código Civil para fundamentar, via pedido de desconsideração da personalidade jurídica da devedora original, o redirecionamento da execução fiscal para empresa controlada, coligada ou informalmente conjugada àquela, transferindo-lhe a responsabilidade do pagamento do crédito tributário objeto da cobrança judicial.

A despeito da ausência da expressa previsão dessa modalidade de responsabilização tributária pela Norma Geral, tornaram-se corriqueiras as situações em que os fiscos, com base em dispositivos equivocados do CTN – a exemplo dos artigos 124, 134 e 135 –, procedem imputando às sociedades aglutinadas em um grupo econômico, a responsabilidade aludida, tornando-as *neo executadas* durante o tramitar das ações de execução fiscal. E o que é mais grave: por vezes com amparo da jurisprudência que ainda se mostra oscilante sobre a matéria.

Por tais razões, acreditamos ser conveniente tecer comentários sobre os artigos acima destacados, que demonstram não ser adequados a escorar juridicamente a espécie de responsabilização que estamos a discutir.

#### **4.8.1 O artigo 124 do CTN.**

O artigo 124 da Norma Geral Tributária anota os contornos da responsabilidade solidária na seara tributária e sofre flagrante influência do direito privado, uma vez que o instituto da solidariedade tem lá sua origem e aplicação inicial, porquanto é através da previsão contida no Código Civil que iremos interpretá-lo, com fins de evitar que tal responsabilização se dê para além do almejado pelo CTN.

O CTN não se preocupou em conceituar a solidariedade, tão somente previu sua aplicação nas hipóteses legalmente descritas, o que nos leva a concluir, na lição de Humberto Ávila<sup>49</sup>, por uma “remissão da legislação tributária ao Direito Privado”. Abaixo, transcrevermos os artigos 264 e 265 do Código Civil que iniciam o regramento da *solidariedade*:

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> ÁVILA, Humberto B. A eficácia do novo código civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 64.

<sup>50</sup> Cf. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

José Souto Maior Borges<sup>51</sup> há muito alertara sobre o que chamou de “sofisticação teórica de duvidosa utilidade” quanto ao tratamento hodierno do tema “obrigação” e seus desdobramentos, notadamente, no direito civil, o que desvela, em última instância, preocupação com a interpretação do alcance e dos efeitos de institutos de direito privados como a solidariedade, cujo envolvimento com a responsabilidade tributária passamos a brevemente analisar.

Vamos ao texto normativo:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Deteremo-nos, então, à breve análise do instituto da solidariedade passiva em que os devedores, individualmente, respondem pelo todo da dívida, podendo o credor escolher a quem cobrar a integralidade da obrigação, salvo nos casos em que haja o chamado “benefício de ordem”, este inexistente para fins de responsabilidade tributária, a teor do disposto no parágrafo único do artigo epígrafado.

Para Aliomar Baleeiro<sup>52</sup> a solidariedade não se enquadra em uma das espécies de sujeição passiva indireta, a ponto de não ter, sequer, sido tratada em capítulo do CTN referente à responsabilidade tributária. É que, nas palavras do Autor, “a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias.”

---

<sup>51</sup> “O tratamento das obrigações, sobretudo no campo do Direito civil, atingiu um nível de sofisticação teórica de duvidosa utilidade. Porque o refinamento das construções voltou-se, predominantemente, para uma visão sistemática e distorcida dos direitos obrigacionais. Afastou-se, por isso mesmo, dos problemas emergentes, perdendo, até certo ponto, a sua funcionalidade e aplicabilidade às relações concretas decorrentes dos vínculos obrigacionais. [...] No campo do Direito tributário, a doutrina já se socorre das construções do Direito civil, às quais se apegava como uma tabua de salvação. Exemplo disso é a distinção, de inspiração germânica, entre débito (Schuld) e responsabilidade (Haftung). Contestada nos anais do Direito civil por alguns autores, contudo, é adotada e acatada no Direito tributário como a quintessência do consenso doutrinário importado. Por essa via, a doutrina do Direito tributário apenas conseguirá transplantar para o seu campo discussões que empolgam a doutrina do Direito civil. Todavia, discussões sobre problemas em aberto entre os civilistas. Tudo indica, pois, a adoção de outra via metodológica, como a opção mais indicada para converter o estudo do Direito tributário em algo fecundo e renovado. Sem as repetições inúteis e ociosas, que tanto vêm marcando os estudos tributários, numa espécie de idolatria do preestabelecido.” BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 46-47.

<sup>52</sup> BALEEIRO, 2013. p. 1119.

Por sua vez, Hector B. Villegas, quando define solidariedade, critica a denominação feita pelo direito alemão entre *Schuld* (dívida) e *Haftung* (responsabilidade) que acabara por influenciar o direito latino americano quanto à classificação de contribuinte e responsável. Para o Professor argentino,

[...] en efecto, todos aquellos a quienes la ley declara sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal (o sea, potenciales deudores) son igualmente responsables com respecto a la pretensión crediticia estatal, com prescindencia de si son o no los realizadores del hecho imponible<sup>53</sup>.

No contexto, resta claro que para o autor que o terceiro envolvido, ainda que por força da solidariedade, com a obrigação de pagar tributo, é tão responsável por adimpli-la quanto o realizador do fato gerador, leia-se o contribuinte. E arremata: “Es inaceptable distinguir, entonces, como hace Pugliesi, deuda de responsabilidad, ya que todo les deudores (a título próprio o ajeno) son responsables”<sup>54</sup>.

Nos exatos termos do artigo 124 do CTN, a solidariedade se vê dividida em de fato e de direito, conforme definição de seus incisos I e II, respectivamente. Observe-se que a primeira regra, apesar de apontar o “interesse comum” entre os devedores na circunstância material (realidade fática) que constitui o fato gerador da obrigação tributária, mantém seu vínculo total com o princípio da legalidade que é o regente da matéria (artigo 121 do CTN). Do que se conclui que apenas o “interesse comum” no fato descrito, pormenorizadamente, pela lei como motivador do aparecimento da relação jurídica obrigacional tributária entre fisco e contribuinte, poderá justificar tal solidariedade tributária. A extensão da expressão “interesse comum” para fatos advindos de quaisquer outras situações materiais (econômicas, societárias, morais etc), “representaria a subversão das prescrições constitucionais que regulam a competência tributária e limitações ao poder de tributar do Estado.”<sup>55</sup>

Andrea M. Darzé<sup>56</sup>, com pertinência, esclarece:

O mero interesse social, moral ou econômico no pressuposto fático do

<sup>53</sup> VILLEGAS, Hector. B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7. ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1999. p. 259.

<sup>54</sup> Ibidem, loc. cit.

<sup>55</sup> NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de fato e de direito: reflexões acerca de seu conceito In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coords.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 37.

<sup>56</sup> DARZÉ, 2010. p. 231.

tributo não autoriza a aplicação do artigo 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum, que surge, entre as pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo, ou mais de uma pessoa realizando o verbo eleito como critério material do tributo, quando esta representar uma situação jurídica.

Nesse sentido, o “interesse comum” deve ser extraído a partir do substrato fático-jurídico contido no consequente normativo e que irradiam seus efeitos tributários para aqueles que se encontrarem na condição de sujeitos passivos da obrigação tributária correspondente. Vale ainda insistir que o “interesse comum” ocorre apenas quando os interessados se encontrem no mesmo polo da relação jurídica. A *contrario sensu*, não se configura tal situação se as partes se alojarem em polos opostos de um negócio bilateral.

No que pertine à configuração da solidariedade entre empresas do mesmo grupo econômico, é imperioso que elas realizem, conjuntamente, a situação material descrita com o verbo (no tempo pretérito) acrescido de seu predicativo no critério material da norma de imposição tributária, concretizando, assim, o fato gerador da obrigação tributária. É, portanto, insuficiente para configuração dessa responsabilidade, o simples fato de fazerem as sociedades parte do mesmo grupo econômico<sup>57</sup>. Nesse contexto, muito menos bastaria o mero interesse na consecução da referida situação material para configurar a solidariedade analisada. A questão já resta pacificada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a saber:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. ALEGAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA EMPRESAS CONSTITUÍDAS APÓS O FATO GERADOR DO TRIBUTO DE OUTRA EMPRESA, DITA INTEGRANTE DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. AGRAVOS REGIMENTAIS A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A teor do art. 124, I do CTN e de acordo com a doutrina justributarista nacional mais autorizada, não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante

---

<sup>57</sup> “O fato da pessoa jurídica pertencer a um grupo de sociedades, por si só, não possibilita a imputação de responsabilidade solidária de âmbito tributário, porque o denominado “interesse comum” (art. 124, I, do CTN) significa “interesse jurídico”, que somente se positiva mediante participação conjunta, e idêntica, em atos, negócios, estados e situações pertinentes aos fatos geradores tributários. A solidariedade entre empresas do grupo econômico somente pode ser considerada em caráter excepcional. MELO, José Eduardo Soares de. Grupos Econômicos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias: Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Lex Magister, 2015. v. 3. p. 230.

para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas, aliás não demonstradas, neste caso. Precedente: AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 16.12.2013. 2. Da mesma forma, ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas. Precedentes: AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, 1T, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 13.3.2015. 3. Agravos Regimentais da FAZENDA NACIONAL e LEMOS DANOVA ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA - ME a que se nega provimento.<sup>58</sup>

Ao tomarmos o inciso II do artigo 124 do CTN, nos deparamos com entendida *solidariedade de direito*, tendo em vista que o disposto na regra prevê a possibilidade de haver obrigação tributária solidária entre as pessoas previstas de maneira taxativa em lei.

De início, temos que anotar que a *solidariedade de fato* também é de direito, posto estar vez que prevista por inciso de artigo de lei complementar com ares de norma geral de direito tributário, sem olvidarmos que sua configuração, como acima exposto, depende da concretização, por mais de um sujeito de direito, da situação material (realidade fática) descrita em lei que configura o fato gerador da respectiva obrigação tributária.

A regra inserta no art. 124, inciso II do CTN é um desdobramento direto dos já citados mandamentos básicos da responsabilidade tributária trazidos a lume pelos artigos 121 e 128 da Norma Geral. De toda sorte, é importante destacar que a lei a que se refere o inciso II do artigo 124 do CTN deve ser limitada pela própria Norma Geral ao escolher aqueles que possam ter imputados contra si o dever de, solidariamente, pagar dívida tributária.

A aplicação do dispositivo analisado nas hipóteses de responsabilidade tributária de grupo econômico resta, a nosso sentir, prejudicada ante a ausência total de norma que discipline a matéria, de modo que “só pode ser solidariamente obrigado aquele que pode ser sujeito passivo da obrigação, observando a limitação constitucional ínsita à outorga de competência.”<sup>59</sup> Ademais, não há de se confundir o pagamento solidário da dívida com o

---

<sup>58</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 2015/0125689-0. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Prada Incorporação Imobiliária Ltda. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 01/10/2015. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 21 set. 2015.

<sup>59</sup> SCAFF, Fernando Facury; DA SILVEIRA, Alexandre Coutinho. Responsabilidade tributária extensiva a empresas do mesmo grupo econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias: Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Lex Magister, 2015. v. 3. p 751.

afastamento temporário da personalidade jurídica da empresa devedora originária, por razão de abuso de personalidade, redirecionando sua dívida para outra que componha o mesmo grupo econômico, com esteio no artigo 50 do Código Civil.

Encerremos as colocações sobre a inadequação, quase que completa, do artigo 124 do CTN para fundamentação da atribuição de responsabilidade tributária para empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico com as conclusões de Fernando Facury Scaff e Alexandre Coutinho Silveira sobre a questão, vejamos:

Então, a lei mencionada no art. 124, II, do CTN pode muito, mas não pode tudo. É necessário circunscrever suas hipóteses ao contexto normativo como um todo, em especial no âmbito constitucional.

Do que foi exposto, então, quer-se deixar claro que o sistema tributário não dispõe de nenhuma regra que amplie a sujeição passiva tributária aos membros de grupo econômico. O art. 124, I, do CTN certamente não o diz nem o aceita. E o inciso II da mesma norma, que transmite esta possibilidade para lei, não permite que isso seja feito de forma indiscriminada<sup>60</sup>.

#### **4.8.2 O artigo 134 do CTN.**

Não faz parte dos objetivos do presente trabalho desenvolver análise detida acerca de todos os casos que envolvem a responsabilidade de terceiros; muito menos, abordar a responsabilidade tributária em seu sentido mais amplo. Propusemo-nos, nesse momento, a analisar a obrigação do grupo econômico enquanto responsável tributário de dívidas originárias de uma sociedade que dele faça parte, dando enfoque especial à ausência de lei competente que o discipline e a conseguinte inadequação dos principais dispositivos normativos que têm alicerçado o pleito judicial e, até mesmo, os atos administrativos dos fiscos para imputar semelhante obrigação de pagamento a título de responsabilidade de terceiros.

Por assim raciocinar, somente aduziremos comentários com referências ao *caput* do artigo 134 e ao seu inciso VII, na medida em que, na lista taxativa de pessoas passíveis de responsabilização trazida pelo dispositivo, somente nesses dois lugares da regra são localizados algum tipo de referência normativa relacionada com o objeto deste escrito, uma vez se tratar da responsabilidade solidária dos sócios em caso de liquidação de sociedade de pessoas. Sigamos, portanto, com o texto normativo:

---

<sup>60</sup> Ibidem, p. 753.

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.<sup>61</sup>

A cabeça do artigo 134 do CTN não deixa dúvidas de que a responsabilidade estipulada aos sócios elencados no inciso VII só se caracteriza nos atos em que estes intervierem, ou pelas omissões de que forem responsáveis, exigindo, portanto, uma conduta que necessariamente atente contra a ordem jurídica, posto que o responsável concorreu, por ato comissivo ou omissivo, para o descumprimento de uma obrigação tributária da contribuinte (ilicitude). Tal comportamento ainda deve ser cumulado com a impossibilidade de adimplemento dessa obrigação pelo sujeito passivo direito.

De logo se conclui que, ainda que tenha havido ato interventor ou ato omissivo do sócio causador de descumprimento de uma obrigação tributária do devedor original (contribuinte), se este dispuser de meios para seu adimplemento, em tese, nenhuma responsabilidade seria transferida àquele, mantendo-se-lhe o patrimônio incólume à investida do Estado-tutor. Apresentam-se, pois, dois requisitos materiais para a configuração da responsabilidade ali estipulada, a saber: i) a impossibilidade econômica do contribuinte consequente do prejuízo causado pelo sócio descrito no inciso VII do artigo 134 da Norma Geral por meio de ii) uma conduta antijurídica.

Ao analisar a natureza jurídica da norma de responsabilidade, Maria Rita Ferragut, malgrado afirmar tratar-se sempre de norma tributária, vislumbra a possibilidade desta ser observada, tanto como norma dispositiva quanto norma sancionadora. Para a professora citada, será norma dispositiva quando possuir antecedente lícito, submetendo-se ao regime jurídico tributário. Por sua vez, tratar-se-á de norma sancionadora

quando o antecedente normativo descrever um descumprimento (-c) de uma conduta que competia ao sujeito (futuro responsável), implicando a consequência de passar a ser obrigado a entregar ao Estado – subsidiária ou pessoalmente – uma quantia equivalente àquela que a princípio seria devida pelo contribuinte a título de tributo.<sup>62</sup>

---

<sup>61</sup> Cf. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.

<sup>62</sup> FERRAGUT, 2002. p. 58-59.

Desta feita, inobstante a essência tributária do artigo comentado, inegável se mostra também seu viés sancionador. Assim, independente de ser dotado de natureza tributária, o disposto no artigo 134 comporta também a previsão de um ato ilícito em seu antecedente – um ato gerencial comissivo ou omissivo, descompassado com a legislação, por exemplo –, capaz de, conjuntamente com a impossibilidade de adimplemento da dívida tributária pelo contribuinte, estabelecer responsabilidade de pagamento do tributo, em tese, de forma solidária com aquele<sup>63</sup>.

Renato Lopes Becho<sup>64</sup> faz dura crítica ao texto normativo, afirmando não se tratar de caso de solidariedade atribuída a terceiros, mas sim de responsabilidade subsidiária, haja vista que só depois de constatada a impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte, entraria em cena o responsável descrito pela norma, no caso em comento, o sócio. De fato há uma flagrante incongruência técnica, para não dizer um descompasso lógico-normativo, ao se falar em solidariedade entre contribuinte e responsável tributário se o cerne material do dispositivo prevê como requisito essencial para a configuração da responsabilidade tributária a incapacidade de pagamento da obrigação pelo contribuinte.

Do exposto, forçosas se mostram três conclusões advindas da breve análise do artigo o art. 134 do CTN: *primus* - para configuração da responsabilidade ali prevista, mister a conjugação de dois requisitos, quais sejam, a impossibilidade econômica de adimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte e a participação do terceiro, intervindo ou se omitindo, que redunde nesse inadimplemento; *secundus* - malgrado tratar-se de norma dispositiva com regime jurídico tributário, o dispositivo comentado também possui natureza de norma sancionadora e *tertius* - na prática, o artigo 134 do CTN traz consigo responsabilidade do tipo subsidiária, já que o terceiro responsável só passará a ter a obrigação de quitar a monta

---

<sup>63</sup> “Nessa situação enquadram-se os artigos 134, 135 e 137 do CTN. O caráter sancionatório fica evidente, por exemplo no *caput* do art. 134 do CTN, que estabelece a responsabilidade tributária pelos atos em que determinados sujeitos intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis. As pessoas previstas nesse artigo têm o dever de intervir com zelo e de não se omitir, e, não o fazendo, submetem-se à sanção correspondente à quantia equivalente ao tributo.” FERRAGUT, 2002. p. 59.

<sup>64</sup> “Outro aspecto que nos causa desconforto com a doutrina tradicional reside no fato de que o *caput* do art. 134 estipula que ele será aplicado no caso de impossibilidade de cobrança do tributo do contribuinte, circunstância que levará à responsabilidade solidária. Mas é um pressuposto da solidariedade que o credor possa cobrar dos sujeitos passivos solidários. Se o pressuposto da solidariedade que o credor possa cobrar dos sujeitos passivos solidários. Se o pressuposto é que seja impossível cobrar de um deles, como se dará a cobrança de ambos? [...] Nesse sentido a responsabilidade do terceiro resta pessoal, individual. Dessa forma, não haveria solidariedade, mas provavelmente *subsidiariedade*.” BECHO, 2014. p. 60.

equivalente ao tributo no caso de impossibilidade econômica do contribuinte fazê-lo, não havendo sentido de se cobrar a dívida solidariamente daquele que se encontra em situação de insolvência.

Ainda há outra proposição a ser aqui apontada, tendo em vista o confronto das análises da exegese gramatical e da teleologia normativa do artigo 134 do CTN, desvelando dispositivo com naturezas de regra de delimitação de responsabilidade tributária, bem como de norma dotada de essência punitiva.

Por fim, destaquemos que o inciso VII, do artigo 134 do CTN se refere às sociedade de pessoas em dissolução, não às sociedade de capitais, de modo a não existir qualquer menção às pessoas jurídicas pertencentes a um mesmo conglomerado econômico. Resta, pois, esclarecida a impossibilidade de se fundamentar a responsabilidade tributária de grupo econômico com escopo neste dispositivo da Norma Geral Tributária. Em momento algum, seja com base na literalidade da regra matriz da responsabilidade tributária do artigo em comento, seja na implicitude de seu espírito normativo, denota-se qualquer atribuição de dever de pagamento de dívida tributária, solidário ou subsidiário, entre empresas que se encontrem alocadas em um mesmo grupo econômico.

Repare-se, ainda, que as condutas antijurídicas, sejam comissivas ou omissivas, atribuídas ao terceiro – que aliadas à impossibilidade econômica de adimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte transfere-lhe a responsabilidade da quitação desta – não estão discriminadas na legislação; muito menos se tratando o terceiro de empresa que faça parte do mesmo grupo econômico da contribuinte insolvente, o que, em sintonia com o artigo 128 do CTN, não permite extensão senão por lei complementar de caráter nacional<sup>65</sup>. Com isso, conclui-se pela inadequação do artigo 134 do CTN enquanto norma que fundamenta a responsabilidade do grupo econômico.

### **4.8.3 O artigo 135 do CTN.**

---

<sup>65</sup> “Compondo a impossibilidade econômica com a intervenção ou omissão do responsável que tenha assistido à insolvência, a compreensão literal do dispositivo fica mais clara. O responsável terá que ter agido ou se omitido em suas funções e, com isso, levado o contribuinte a ao ter bens para pagar o tributo. [...] Contudo, o legislador não indica quais as ações ou omissões deva o terceiro ser responsabilizado. Implicitamente, não podem ser atos ilícitos, pois transformariam os responsáveis em garantidores do devedor. Ao que parece, essas breves notas apontam para o acerto de Misabel Abreu Machado Derzi, quando indica que a responsabilidade de terceiros ocorre pela prática de atos ilícitos, por culpa levíssima (no art. 134) ou dolo (nos casos do art. 135).” BECHO, 2014. p. 86-87.

Em continuação à disciplina da responsabilidade de terceiros no CTN, evoca-se agora a regra insculpida no artigo 135, que imputa responsabilidade pessoal àquele que tenha praticado ato danoso à sociedade em decorrência de uso excessivo de poderes ou de infração à lei, ao contrato social ou ao seu estatuto. Repare-se que, diferentemente do artigo anterior, o dispositivo atual afasta o sujeito passivo da obrigação tributária, transferindo-a, pessoal e integralmente, aos nominados em seus incisos que tenham se adequadado à descrição fática do *caput*.

Induvidoso o viés sancionatório da regra que tem por finalidade transferir a obrigação tributária a quem tenha cometido ato ilícito, materializado através de um comportamento contrário ao descrito em antecedente normativo ou, ainda, por meio de conduta descompassada com a graduação de poderes conferidos ao responsabilizado. Ressalvemos, com esteio do magistério de Renato Lopes Becho<sup>66</sup>, que a ilicitude mencionada não se dá na “norma básica” da tributação, eis que o tributo deve ter genética não maculada por ilícitos, estes intributáveis. “O ilícito é no animus do agente (responsável), que contraria os interesses do contribuinte.”

Mantendo a linha proposta no trabalho, isto é, dar enfoque à busca de justificativa no CTN para a responsabilização tributária entre empresas aglutinadas no mesmo grupo econômico, citaremos, além da cabeça, o inciso III do artigo 135 da Norma Geral que enumera em seu elenco de responsáveis os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado.

Passemos, então, ao texto da norma em comento:

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.

Em sede de ação de execução fiscal, tem sido contumaz a prática do redirecionamento da responsabilidade pelo pagamento de dívidas tributárias (e não tributárias) de uma pessoa jurídica para aqueles que com ela têm ligação Trata-se da previsão da norma acima exposta.

---

<sup>66</sup> BECHO, 2014. p. 91

Portanto, basta uma leitura pouco cuidadosa da regra do artigo 135, inciso III, para se verificar absoluta incompatibilidade exegética e hermenêutica para alicerçar a atribuição da responsabilidade tributária aos grupos econômicos, já que todos os mencionados em seus desdobramentos normativos, especialmente no inciso destacado, são pessoas físicas e não jurídicas.

Apesar da clareza do disposto na norma, ainda há na jurisprudência pátria uma confusão interpretativa que instaura um cenário de insegurança e incerteza jurídica, a começar pelos oscilantes entendimentos do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria. Inegáveis são as diferenças entre os artigos 50 do Código Civil e o 135, inciso III do CTN, que envolvem, desde as suas posições hierárquicas no ordenamento, passando por aqueles que são atingidos por seus efeitos. No entanto, as duas regras vêm sendo entrelaçadas na fundamentação da desconsideração da personalidade jurídica do grupo econômico.

O STJ editou a Súmula nº 435, que, ao longo de sua existência, tornou-se, talvez, o mais importante e utilizado posicionamento jurisprudencial para fins de fundamentação e motivação do pedido de redirecionamento das dívidas tributárias, normalmente feitos nas ações de cobrança ajuizadas pelos fiscos. O édito do Superior Tribunal de Justiça, mais que “regulamentou” o artigo 135, inciso III da Norma Geral; na verdade estendeu a sua aplicação e por conseguinte, os seus efeitos, já que ampliou indevidamente o rol de atos infracionais estabelecido na cabeça do dispositivo, conforme reconhecido em recentíssimo precedente da própria Corte Superior, adiante transcrito.

A Súmula nº 435 do STJ, valendo-se do instituto da presunção, considera dissolvida irregularmente a sociedade pelo simples fato de não se comunicar aos órgãos públicos competentes que deixou de desenvolver as suas atividades em um determinado endereço, afastando a sua autonomia e transferindo a responsabilidade da dívida cobrada judicialmente para o sócio-gerente.

SÚMULA Nº 435 - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.<sup>67</sup>

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL.  
DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. 1. NÃO

---

<sup>67</sup> Cf. Súmula 435, Superior Tribunal de Justiça.

PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS DO ART. 50 DO CC/2002. ALTERAÇÃO. SÚMULA Nº 7 DO STJ. 2. AUSÊNCIA DE BENS PENHORÁVEIS. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. FUNDAMENTOS QUE, POR SI SÓS, SÃO INSUFICIENTES À APLICAÇÃO DA MEDIDA. PRECEDENTES. 3. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. 1. A convicção formada pelo Tribunal de origem acerca da inexistência dos requisitos necessários para ensejar a desconsideração da personalidade jurídica decorreu dos elementos existentes nos autos, de forma que rever o acórdão objurgado, no caso, importaria necessariamente o reexame de provas, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 7 do STJ. 2. **A jurisprudência mais recente desta Casa assevera que "a mera demonstração de inexistência de patrimônio da pessoa jurídica ou de dissolução irregular da empresa sem a devida baixa na junta comercial, por si sós, não ensejam a desconsideração da personalidade jurídica"** (AgRg no AREsp 347.476/DF, Rel. Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 05.05.2016, DJe 17.05.2016). 3. Agravo interno improvido.<sup>68</sup> (Destaque nosso).

O novíssimo precedente da Corte sinaliza não mais ser motivo suficiente para embasar o direito do fisco ao requerimento da superação da autonomia da pessoa jurídica a “dissolução irregular da empresa sem a devida baixa na junta comercial”. O que se chama atenção, no entanto, é que tal conduta antijurídica só se aplicava em casos de redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente, de acordo com o texto da mencionada Súmula. Contudo, no precedente elencado, a *dissolução irregular da empresa* – por falta de comunicação aos órgãos competentes do encerramento de suas atividades ou da simples mudança de endereço – já estava se configurando, na segunda instância do Judiciário, como suposta hipótese de ato ilícito descrito no artigo 50 do Código Civil, este, insista-se, capaz de transferir a responsabilidade da pessoa jurídica tanto para particulares a ela ligados como para outra sociedade que com a primeira esteja aglutinada em um mesmo grupo econômico.

Mais uma vez queremos chamar atenção, com as anotações acima, para a ausência, dentro da seara tributária, de regra específica que trate do caso da responsabilidade do grupo econômico, o que tem motivado uma construção jurisprudencial-normativa de tamanha inconsistência que o ambiente jurídico se vê permeado de insegurança e incerteza.

---

<sup>68</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3ª Turma). AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 1.016.765/SP. (2016/0300581-3). Agravante: Auto Posto Fórmula 3 Ltda. Agravado: Da Rocha Impermeabilizacão e Comércio Ltda. – ME. Relator: Marco Aurélio Bellizze, Brasília, DF, 01/02/2017. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 29 maio 2017.

Luiz Cláudio Ferreira Cantanhede<sup>69</sup> chama atenção para a necessária distinção entre as regras, que diretamente impõem responsabilidade aos sócios, administradores e gerentes das pessoas jurídicas daquelas que superam a autonomia das empresas. Defende o autor, ao nosso sentir, de forma acertada, que o instituto da desconsideração da personalidade jurídica só haverá de ser aplicado nos casos em que a empresa sirva de amparo que encobre atos praticados por quem a ela seja ligado, que não condigam com sua finalidade jurídica ou institucional. Nos casos em que for possível manter a autonomia da pessoa jurídica intacta, atribuindo-se diretamente a responsabilidade decorrente da ilicitude, por exemplo, a um sócio, não se pode cogitar de desconsideração da personalidade jurídica.

Nesse sentido, o autor entende ser incabível a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nos casos de atribuição de responsabilidade tributária pessoal por dissolução irregular da sociedade, raciocínio desenvolvido a partir da já mencionada Súmula nº 435<sup>70</sup> do Superior Tribunal de Justiça.

Em parte, enxergamos razão no pensamento esposado, aproveitando-o, nesse contexto, para reforçar que o artigo 135, inciso III, do CTN, mostra-se inapropriado à fundamentação da atribuição de responsabilidade tributária para empresa pertencente ao mesmo grupo econômico da devedora original. Trata-se, insista-se, de texto legal que impõe a pessoas físicas responsabilidade tributária por ato por elas praticado, que entre em rota de colisão com a lei, o contrato social ou o estatuto da empresa. Contudo, sobre a temática, há uma questão que vem se afigurando corriqueira e diz respeito à sua construção jurisprudencial.

---

<sup>69</sup> “É necessário que se discirna entre a existência de personalidade jurídica e a limitação da responsabilidade, de modo que somente quando aquela impedir a responsabilização é que caberá falar em sua desconsideração. Se a despeito da personificação, a responsabilidade não for limitada, despicienda qualquer desconsideração. [...] É importante deixar claro que somente caberá a desconsideração da personalidade jurídica quando se tratar de imputar uma norma ao sócio ou à sociedade sem que estes sejam seus destinatários específicos. Em outras palavras, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica só deve ser aplicada se a autonomia da pessoa jurídica se tornar um obstáculo para a coibição de fraudes e abusos de direito. Caso o sócio, o acionista, o administrador ou a sociedade sejam destinatários específicos de normas que lhes atribuam responsabilidade pelo abuso de direito ou pela realização de fraudes, não há falar em aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Nessas hipóteses, a responsabilidade é imputada diretamente ao sócio, acionista, administrador ou à própria pessoa jurídica, conforme o caso.” CANTANHEDE, Luís Claudio Ferreira. O redirecionamento da execução fiscal em virtude do encerramento irregular da sociedade executada e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica. In: conrado, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). *O novo CPC e seu impacto no Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2015. p. 64-65.

<sup>70</sup> Cf. Súmula 435, Superior Tribunal de Justiça.

Observa-se que a interpretação da jurisprudência nesses casos, por vezes, tem sido feita a partir de recortes de antecedentes normativos de duas ou mais regras com aplicação em hipóteses pontuais e totalmente distintas, do tipo: junta-se uma disposição da regra A com outra da regra B (totalmente incompatíveis entre si) e constrói-se o entendimento C, que, por sua vez, é inaplicável à situação material apresentada no caso concreto, esta relacionada à precitada regra A. É uma babel!

Já na ementa do recentíssimo precedente acima citado, vislumbra-se a menção expressa do artigo 50, do Código Civil em um caso de responsabilização tributária pessoal com base na Súmula nº 435 c/c art. 135, inciso III, do CTN. É o próprio Tribunal Superior que, aparentemente, por meio de uma “interpretação sistemática” cria, através de presunção, hipótese não prevista no CTN de responsabilidade tributária direta, mas com a admissão de aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

Para Maria Rita Ferragut, o desvio de finalidade, um dos elementos justificadores da desconsideração da personalidade jurídica, conforme o artigo 50 do Código Civil, pode se apresentar nas situações materiais descritas na cabeça do artigo 135 do CTN, em caso de desobediência ao estatuto da pessoa jurídica, do contrato social ou de infração à lei. Entrementes, insista-se, o responsabilizado pela malsinada conduta antijurídica será o agente (pessoa física) que detenha poderes de administração ou de representação da contribuinte, esta sim, uma pessoa jurídica. Nesse contexto, cremos restar demonstrada a impossibilidade de aplicação do artigo investigado para fins de responsabilidade de grupo econômico.

O desvio pode coincidir com as materialidades previstas no art. 135 do CTN –como por exemplo, a infração do contrato social – mas este enunciado se diferencia no que diz respeito à autoria: no CTN temos o administrador, responsável tributário que agiu de forma ilícita na gestão da sociedade. E como os grupos econômicos não são pessoas físicas, as infrações tributárias por eles praticadas não estão especificadas neste artigo, e em nenhum outro do CTN, não havendo norma específica para o caso. Deve-se, portanto, aplicar subsidiariamente o Código Civil.<sup>71</sup>

Noutras palavras, os atos ilícitos (infrações), suas sanções, além dos destinatários destas, em nome dos princípios da legalidade material – tipicidade – e da segurança jurídica, devem, via de regra, ser previstos, expressamente, por lei *stricto sensu*. Não é sem sentido que o emblemático art. 5º da CF/88, ao tratar dos direitos e garantias individuais, consagra no

---

<sup>71</sup> FERRAGUT, 2016, p. 32

inciso XXXIX o dogma que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”. Mudando o que tem que ser mudado, essa máxima alocada no direito penal há de se tornar o norte de qualquer norma possuidora de viés sancionatório, caso dos artigos 134 e 135 do CTN, não se admitindo ampliações interpretativas cujos fins não sejam outros senão da aplicação analógica de uma sanção para situações fáticas não expressamente delimitadas pela lei. O Supremo Tribunal Federal, a partir de lúcido voto preferido pela Ministra Ellen Gracie no RE 562.276/PR<sup>72</sup>, pacifica a questão ao estabelecer que:

---

<sup>72</sup> “DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de Direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a conseqüência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.” Cf. BRASIL. Recurso Extraordinário 562276/PR.

[...] “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

Ainda sobre a ausência de enunciados que preveem a situação material de pertença de uma empresa a um grupo econômico dentre aquelas que autorizam a imputação de responsabilidade tributária, pronuncia-se Tácio Lacerda Gama:

A atribuição válida de responsabilidade tributária só pode ser feita nos estritos termos do CTN sob pena de invalidade. Daí ser inválida toda forma de atribuição de responsabilidade pelo pagamento de tributo entre empresas de um mesmo grupo econômico sem comprovar qualquer das hipóteses de responsabilidade tributária no CTN. Neste caso, com efeito, a atribuição de responsabilidade não decorrerá de grupo econômico, mas, sim, da hipótese prescrita pela legislação<sup>73</sup>.

Conclui-se, desta feita, que não há na Norma Geral Tributária qualquer dispositivo que dê escopo à responsabilização tributária para empresas componentes do mesmo grupo econômico, seja por previsão textual clara e precisa da imposição, seja por mandamento encontrado nas entrelinhas normativas, de modo que se fará necessário à administração pública socorrer-se no artigo 50 do Código Civil e de eventual legislação correspondente dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para, a partir de uma decisão judicial, desconsiderar a personalidade jurídica de uma empresa e, conseqüentemente, redirecionar suas obrigações à outra que se encontre sob a égide do mesmo conglomerado econômico.

#### 4.9 O ARTIGO 50 DO CÓDIGO CIVIL E O REDIRECIONAMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NOS GRUPOS ECONÔMICOS.

Uma vez constatada a incapacidade normativa do CTN para incluir o grupo econômico nas hipóteses materiais de responsabilização tributária por total falta de adequação material dos regramentos ali expostos; de sequer a lei tributária propor definição de “grupo econômico” e a sua disposição jurídica enquanto sujeito de obrigações tributárias, às fazendas públicas resta buscar amparo no artigo 50 do Código Civil que, de forma subsidiária, possibilita, por meio da desconsideração da personalidade jurídica, que uma dívida tributária

---

<sup>73</sup> GAMA, Tácio Lacerda. Contornos jurídicos da responsabilidade tributária entre empresas do mesmo grupo econômico In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias: Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Lex Magister, 2015. v. 3. p 776.

ou não tributária originária e legalmente contraída por uma sociedade, seja redirecionada para outra empresa envolvida na mesma agremiação societária, com fins de garantir o crédito público.

Iniciamos o presente trabalho fazendo considerações sobre a pessoa jurídica, definindo-a, localizando-a no contexto do direito civil e, principalmente, destacando o princípio da autonomia que lhe assegura independência, unidade e aptidão para administrar seu patrimônio, separando-o, assim, dos bens de seus sócios formadores. Nesses termos, a pessoa jurídica se enquadra no conceito outrora esboçado por Teixeira de Freitas<sup>74</sup> como ente suscetível de aquisição de direitos, porquanto pronto a exercitá-los; a *contrario sensu*, também dotado de ampla capacidade para o cumprimento de suas obrigações.

Pessoas: ativa ou passivamente, – como suscetíveis de adquirir direitos ou de contratar obrigações. Basta falar dos direitos, porque uma ideia é necessariamente correlativa à outra, quero dizer, onde há possibilidade de aquisição de direitos há necessariamente possibilidade do vínculo de obrigações.

Por esses motivos, enfatizamos que a regra a ser obedecida é da autonomia da personalidade jurídica e de seu patrimônio, revestindo-se a não observância do preceito, com o afastamento temporário dessa autonomia, em medida excepcional. Se uma empresa se subsumir à descrição material abstrata contida no antecedente da norma impositiva de tributo, concretizando-a, naturalmente, caberá à mesma o cumprimento da obrigação oriunda de tal previsão legal.

O artigo 50 do Código Civil, conforme analisado no capítulo um deste trabalho, prevê a possibilidade extraordinária de superação do princípio da autonomia da pessoa jurídica – em uma situação pontual – com base no “abuso de personalidade”, que, por sua vez, materializa-se pelo desvio da finalidade da empresa ou pela confusão patrimonial entre ela e os seus sócios, exigindo-se comprovação do elemento objetivo relacionado a qualquer desses requisitos, uma vez adotada a teoria maior da desconsideração<sup>75</sup>.

---

<sup>74</sup> TEIXEIRA DE FREITAS, 1983. p. 10.

<sup>75</sup> “AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. RESPONSABILIDADE CIVIL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/73. INEXISTÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 50 DO CC/2002. APLICAÇÃO DA TEORIA MAIOR DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. TRIBUNAL DE ORIGEM QUE AFIRMA A EXISTÊNCIA DE DESVIO DE FINALIDADE E CONFUSÃO PATRIMONIAL. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. PRECEDENTES. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. Não se verifica a

Por mais que o grupo econômico seja formado pela união de pessoas jurídicas sob um mesmo controle societário; seja movido por interesses comuns e tenha na sua direção encargos administrativos correlatos ao de uma sociedade isolada, ainda não tem personalização no ordenamento brasileiro, isto é, não é compreendido como uma pessoa jurídica ou uma sociedade de 2º grau. Inobstante a legislação empresarial e a remansosa jurisprudência pátrias reconhecerem a figura do grupo econômico no direito nacional, a individualidade e a autonomia das pessoas jurídicas que o formam são legalmente asseguradas, motivo pelo qual o Código Civil é acionado com fins de garantir ao fisco o pagamento das dívidas tributárias de empresa pertencente ao conglomerado, transferindo, em caso de abuso da personalidade jurídica, a responsabilidade por tais obrigações inadimplidas para outras empresas que façam parte do grupo societário<sup>76</sup>.

Rememoradas as premissas estipuladas no início desse trabalho, e confirmado o artigo 50 do Código Civil como norma capaz de, material e subsidiariamente, alicerçar o pleito de reponsabilização tributária do grupo econômico, teremos por intenção, nos próximos comentários, aproximar o aludido dispositivo da norma substantiva civil do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que, de sua parte, vislumbra, ao nosso sentir, a possibilidade de imposição tributária ao grupo econômico pela desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou de seus elementos de constituição.

---

alegada violação ao art. 535 do CPC/73, na medida em que a e. Corte de origem dirimiu, fundamentadamente, a questão que lhe foi submetida, não sendo possível confundir julgamento desfavorável, como no caso, com negativa de prestação jurisdicional, ou ausência de fundamentação. 2. No caso, em que se trata de relações jurídicas de natureza civil-empresarial, o legislador pátrio, no art. 50 do CC de 2002, adotou a teoria maior da desconsideração, que exige a demonstração da ocorrência de elemento objetivo relativo a qualquer um dos requisitos previstos na norma, caracterizadores de abuso da personalidade jurídica, como excesso de mandato, demonstração do desvio de finalidade (ato intencional dos sócios em fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica) ou a demonstração de confusão patrimonial (caracterizada pela inexistência, no campo dos fatos, de separação patrimonial entre o patrimônio da pessoa jurídica e dos sócios ou, ainda, dos haveres de diversas pessoas jurídicas). 3. O Tribunal de origem, com base nos elementos fático-probatórios constantes nos autos, consignou que a sociedade empresária atingida pela desconsideração encontra-se inativa e que seus bens são utilizados para fins particulares dos sócios. Rever a conclusão a que chegou o acórdão recorrido importaria o reexame de provas, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 7 do STJ. 4. Agravo interno a que se nega provimento.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (4ª Turma). AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 589.840/RS (2014/0249698-3). Agravante: Raul Victor Torrents. Agravado: Ramada Veículos Ltda. Relator: Raul Araújo, Brasília, DF, 18/05/2017. *Diário [da] Justiça Eletrônico* 01 jun. 2017.

<sup>76</sup> “Um dado, porém, é certo. Essa desconsideração da personalidade jurídica é sempre feita em função do poder de controle societário. É este o elemento fundamental que acaba predominando sobre a consideração da pessoa jurídica, como ente distinto dos seus componentes.” COMPARATO, 2014. p. 308.

Para tanto, estudaremos o entrelaçamento da lei civil com a lei tributária, dando ênfase à produção de efeitos da primeira na segunda; ainda sobre a possibilidade de aplicação do Código Civil apenas no disciplinamento normativo da atribuição de responsabilidade tributária do grupo econômico, tanto pela desconsideração da personalidade jurídica por dívida contraída por empresa que o componha quanto pela desconsideração dos negócios jurídicos referidas pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN. Enfim, procuraremos responder às indagações no item quatro, concluindo, enfim, o nosso pensamento.

#### 4.10 A IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS POR ATO ADMINISTRATIVO – A NORMA ANTIELISIVA.

##### 4.10.1 O artigo 116, parágrafo único do CTN.

Se nos acostarmos à doutrina clássica, aceitando a divisão da norma jurídica em “princípios” e “regras”, haveremos de convir que a inobservância de uma diretriz normativa principiológica deverá de ser encarada como uma *exceção qualificada*, portanto somente possível de ocorrer em casos rigorosamente descritos pela própria norma e interpretados, ao nosso sentir, de forma restritiva, sob pena de nos depararmos com uma espécie de inversão lógico-conceitual, na qual a regra transformar-se-ia em exceção; a exceção, em regra.

Nesse raciocínio, a não observância da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, ocasionando, por conseguinte, invasão do patrimônio do particular ou de outra sociedade ligada à primeira, é medida excepcional, porquanto não banalizável por ato da administração pública ou por decisão do Poder Judiciário. Ao contrário, a justificativa para a implementação de medidas de superação da personalidade da pessoa jurídica, mesmo que pacificadas na jurisprudência pátria por orientação do Superior Tribunal de Justiça, deve ter fundamento em lei por conta de seu viés sancionatório e também por restar consagrado na Constituição Federal que a ninguém pode ser imposta uma obrigação, mormente tributária, sem que haja a expressa previsão normativa.

O Código Tributário Nacional, a partir da modificação sofrida com o advento da LC 104/2001<sup>77</sup>, abriu outro flanco para interpretações e justificativas de desconconsideração, desta feita pela autoridade administrativa, de atos ou negócios jurídicos com fins de redução total ou parcial da carga tributária. No capítulo destinado ao tratamento da obrigação tributária e de seu fato gerador, o CTN prevê, no parágrafo único do artigo 116, a possibilidade de desconconsideração – por parte da administração pública – de atos ou negócios jurídicos que tenham intenção fraudulenta, dissimulando a ocorrência do fato gerador ou dos elementos que constituem a obrigação tributária. O regramento, por fim, afirma que tais medidas, para serem efetivadas, precisam obedecer aos procedimentos estabelecidos em lei ordinária. Abaixo segue a transcrição da norma epigrafada:

Art. 116 [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.<sup>78</sup>

Afiguram-se no texto normativo transcrito dois objetos nítidos que caracterizam seus núcleos materiais, a saber: I - a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo; II - a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional afirma categoricamente que a obrigação tributária é o desdobramento automático e imediato da ocorrência do correspondente fato gerador que, por sua vez, apresenta-se como o conseqüente da endonorma tributária, prescritora de condutas intersubjetivas possíveis, consoante lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>79</sup>. Estaria, portanto, na

<sup>77</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Poder Executivo, Brasília, DF, 10/01/2001. *Diário Oficial [da] União*. 11 jan. 2001.

<sup>78</sup> Cf. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

<sup>79</sup> “Na verdade, o prescritor da norma é, invariavelmente, uma proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória. Trata-se de uma relação entre termos determinados, que são necessariamente pessoas: S’ R S’. Nessa fórmula, S’ é uma pessoa qualquer e S” é uma pessoa qualquer, desde que não seja S’. R é o relacional deôntico, aparecendo num dos modais do dever-ser : V, P ou O, que são irredutíveis, mas interdefiníveis, isto é com o auxílio do conectivo negador, (-) é dado definir um pelo outro (Op ≡ -P-p). Interpretando: dizer que uma conduta ‘p’ é obrigatória equivale a afirmar que não é permitido omiti-la.” CARVALHO, 1999. p. 28.

proposição-tese da norma tributária, definidos os envolvidos na respectiva obrigação, cujo critério material, agora concretizado, fora descrito abstratamente no antecedente normativo. Estabelece-se, portanto, no fato gerador, aquele que detém o direito subjetivo de exigir o objeto da relação jurídica; doutra banda, para quem recai o dever jurídico de cumprir a conduta deonticamente modalizada que se reveste no cerne daquela relação jurídica.

Ao que nos parece, a primeira preocupação do parágrafo único do artigo 116 da Norma Geral Tributária é com a possibilidade de dissimulação do(s) elemento(s) material(is) que compõe(m) o porquê do aparecimento da obrigação tributária principal. Tem-se que o núcleo normativo analisado se ocupa com os atos ou negócios jurídicos que possam mascarar a situação definida em lei como suficiente e necessária à ocorrência da obrigação de pagar o tributo,<sup>80</sup> resultando na redução total ou parcial do encargo econômico correspondente.

Noutro cotejo, o artigo 116, parágrafo único do CTN, importa-se com os atos ou negócios jurídicos capazes de dissimular a natureza dos elementos formadores da obrigação tributária.

A “obrigação” tem, no direito, uma polissemia manifesta, de modo que para a análise *in casu*, havemos de compreender o vocábulo como relação jurídica. Isso posto, ocorrido o fato gerador, muito mais que a obrigação tributária, nasce uma relação jurídica de natureza obrigacional cujos elementos que constituem se encontram definidos em lei.

Sabido que a obrigação de pagar tributo surge em decorrência da materialização de uma conduta, de um estado de fato, considerado relevante no direito tributário por se perfazer em um signo presuntivo de riqueza descrito abstratamente no critério material da hipótese de incidência normativa. As condutas previstas no critério material da hipótese de incidência, na esteira de Paulo de Barros Carvalho<sup>81</sup>, são gramaticalmente apresentadas através de uma

---

<sup>80</sup> “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” Cf. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

<sup>81</sup> “Regressando ao tópico da transcendente importância do verbo, para a definição do antecedente da norma-padrão do tributo, quadra advertir que não se pode utilizar os da classe impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, imperativamente, há de existir. Descabe falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem a si mesmos. É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 269.

construção formada por um verbo pessoal no infinitivo + complemento verbal (predicativo), a exemplo de: “circular + mercadorias e serviços; auferir + rendas ou proventos de qualquer natureza”. Roque Antônio Carrazza<sup>82</sup> atine que o fato ou estado de fato contido no critério material do antecedente normativo tanto pode ser dinâmico como estático. Verbos como “circular”, “prestar”, “adquirir”, “fazer”, “dar”, “importar”, dentre outros, indicam ação dinâmica do sujeito passivo na concretização da hipótese material do antecedente da norma tributária. De outra banda, há verbos que expressam comportamentos estáticos como “ser”, “estar” e “permanecer”, adequando-se perfeitamente – desde que qualificados por um complemento simples ou composto – a descrever o porquê da obrigação de pagar tributo.

Materializada a descrição no antecedente tributário, instaura-se a relação jurídica de natureza obrigacional em que aquele concretizou o pontificado no critério material da hipótese de incidência passa a ter o dever jurídico (a obrigação) de entregar ao outro integrante do critério pessoal, agora do fato gerador, o objeto dessa relação, leia-se o tributo.

A norma do parágrafo único do artigo 116 do CTN intenta combater, através da desconsideração, quaisquer atos ou negócios jurídicos que dissimulem ou tenham a finalidade de dissimular a natureza dos elementos constitutivos da relação jurídica de natureza obrigacional tributária. Nesse sentido, boa parte das condutas que desbordem em atos ou negócios jurídicos revestem-se em formas, institutos ou conceitos de direito privado. Não se pode olvidar que a desconsideração mencionada será feita pela autoridade administrativa, isto quer dizer que não haverá necessidade de judicialização de eventual pedido de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos que tenham por fim dissimular, bastando, apenas, que a administração pública siga os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Paulo Ayres Barreto<sup>83</sup> destaca a exposição de motivos que justificou a adição do parágrafo único ao artigo 116 do CTN, constando que o dispositivo tinha caráter antielisivo, já que autorizava a autoridade administrativa a combater procedimentos de planejamento tributário que fossem praticados com abuso de forma ou de direito, vejamos:

A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária

---

<sup>82</sup> CARRAZZA, 2010, p. 62.

<sup>83</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 171.

desconsiderar atos ou negócios jurídicos com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

#### **4.10.2 Norma antielisiva ou norma antievasiva? A necessidade de se escolher um lado.**

Não faz parte dos objetivos deste trabalho o estudo sobre o planejamento tributário, ou maiores aprofundamentos para definirmos se se trata o parágrafo único do artigo 116 do CTN de uma norma antielisiva, antievasiva ou antidissumulação, de maneira que iniciaremos reflexão sobre as questões acima propostas a partir da indagação: até que ponto os dispositivos normativos do direito privado podem ser entrelaçados (têm eficácia) no Direito tributário?

É cediço que ainda não existe lei ordinária específica que discipline os procedimentos atinentes à desconsideração a serem realizados pela autoridade administrativa tributária. Nesse caso, o Código Processo Civil, em seu artigo 135 poderia suprir essa lacuna legislativa, regulamentando a questão? Começemos por decidir qual natureza atribuir à regra do CTN em tela, uma vez que as respostas relacionadas partem dos argumentos e conceitos de institutos jurídicos que dão suporte a essa primeira decisão.

O artigo 116 do CTN regula o momento da ocorrência do fato gerador, definindo o átimo temporal do nascimento da obrigação de pagar o tributo, tanto em situações de fato quanto de direito, na forma de seus incisos I e II. Inegável se mostra que o dispositivo tem por finalidade traçar as linhas gerais do critério temporal do fenômeno da tributação; por sua vez, o acréscimo de seu parágrafo único, pela LC 104/2001, teve, consoante a exposição de motivos transcrita, intenção de combater a elisão fiscal, mediante a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos dissimulados através do abuso de direito ou do abuso de forma.

Dados os vários significados atribuídos pela doutrina à expressão *elisão tributária*, naturalmente foi instaurado um entrave semântico, dificultando até mesmo a própria diferenciação entre elisão e evasão tributária. Diante desse desafio de significados linguísticos, partamos do pressuposto que a elisão fiscal é medida livre de antijuridicidade, por não haver qualquer impedimento, no direito, do contribuinte organizar os seus negócios, utilizando-se de mecanismos legais, com fins de pagar menos ou mesmo não pagar tributo. Diferentemente, entretanto, dá-se com a evasão fiscal em que, ocorrido o fato gerador, busca o sujeito da obrigação tributária já deflagrada, subterfúgios baseados em condutas maculadas

pela ilicitude, cujo fim é não cumprir a obrigação que lhe fora imposta pela lei, enganando e, por conseguinte, causando dano ao erário público.

Repare-se que na elisão fiscal as operações de reorganização se realizam dentro dos limites previstos em legislação, com intuito dos atos ou negócios jurídicos não ensejarem o nascimento da obrigação de pagar tributo ou, pelo menos, de materializarem fatos geradores de obrigações tributárias menos onerosas ao contribuinte. De modo diverso da evasão fiscal, a elisão se consuma, necessariamente, em momento anterior à ocorrência do fato gerador. Eduardo Domingos Botallo, sobre o tema, assim se pronuncia:

Com efeito, a elisão fiscal se expressa pela conduta do contribuinte visando prevenir, evitar a ocorrência do fato gerador. Quando menos, ela busca assegurar que, entre as alternativas possíveis perante a ordem jurídica. Prevaleça aquela que traga a consequência tributária menos gravosa. Como se vê, não há nada de errado com a elisão porque ela não envolve nenhuma violação à legislação fiscal.

Já a sonegação é uma infração e, em certas hipóteses, pode configurar até crime contra a ordem tributária. Ela consiste, em essência, na atitude intencional do contribuinte de furtar-se aos efeitos resultantes do fato gerador já ocorrido. Ela se configura, portanto, depois de ocorrido este fato, diferentemente do que se dá com a elisão fiscal cuja legitimidade assenta-se exatamente na circunstância de impedir, por meios jurídicos, a incidência tributária<sup>84</sup>.

E arremata:

Reprimir a elisão é, em última análise, o mesmo que frustrar o regular exercício de um direito; de outra parte, para reprimir a sonegação não haveria necessidade de novas leis, pois, as existentes já o fazem tanto no campo fiscal como no penal<sup>85</sup>.

Parece-nos, assim, que o parágrafo único do artigo 116 do CTN tem natureza normativa de combate à evasão fiscal, especialmente se observarmos o direcionamento semântico do texto que autoriza o administrador tributário a desconsiderar atos ou negócios jurídicos já realizados, portanto, com fato gerador já ocorrido, conseqüentemente, com obrigação tributária já instaurada nos termos dos incisos I ou II, ainda que imiscuída com o vício da simulação.

---

<sup>84</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos. Alguns reflexos do código civil no Direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Editora Quatier Latin, 2004. p. 180.

<sup>85</sup> *Ibidem*, p. 181.

Em raciocínio correlato, se observarmos outros textos da Norma Geral Tributária, ao nos depararmos com as malsinadas figuras do dolo, da fraude e da simulação, haveremos de convir que as regras que inicialmente preveem um direito ou alguma situação de maior vantagem para o contribuinte, de plano perdem seus efeitos, aplicando-se àquele que se utilizou da má-fé, materializada em algum dos vícios apontados, normas outras que desbordam em uma sanção, seja através de aplicação de algum tipo de penalidade, seja na perda ou na proibição de um direito, por exemplo.

Charles William McNaughton apresenta argutos apontamentos sobre a questão, tranquilizando-nos quanto à opção em considerar o art. 116, parágrafo único do CTN, verdadeira norma antievasiva, diferente do pretendido pelo legislador pela ocasião de sua exposição de motivos que aqui já fora aludida, vejamos:

No tocante à seleção dos termos, já dissemos que o texto do artigo permite ao agente fiscal desconsiderar atos jurídicos praticados com intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador ou dos efeitos próprios da obrigação tributária. Creio que essa ideia pressuponha a “ocorrência do fato gerador”, ou seja, pressuponha a existência de provas capazes de fundamentar a constituição linguística de um acontecimento que possa ser enquadrado em certa hipótese de incidência de norma tributária. [...]

Muito bem, na elisão tributária, o agente não dissimula a ocorrência do evento tributário nem muito menos os efeitos decorrentes da obrigação. O que sucede em tais hipóteses é que as operações são praticadas orientadas para que as normas incidentes importem a menor tributação possível.

Se o agente dissimula a ocorrência do evento tributário ou de elementos constitutivos da obrigação tributária, acabará caindo na figura da evasão, não havendo que se falar em ato elisivo<sup>86</sup>.

Na lição de Alberto Xavier,<sup>87</sup> a simulação se perpetra quando há divergência entre a vontade (*vontade real*) e a declaração (*vontade declarada*) fruto de um acordo entre as partes do negócio jurídico – declarante e declaratório – com fins de prejudicar terceiro. A hipótese em análise é de simulação fiscal, haja vista que esse terceiro é o fisco. Desse modo, três são os requisitos para a configuração do vício da simulação, *i* – a divergência entre as vontades, *ii* – o acordo simulatório e *iii* – a intenção deliberada de enganar terceiro.

---

<sup>86</sup> McNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 489

<sup>87</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 52.

O professor português subdivide a *simulação* em categorias, definindo como *simulação inocente* aquela com intuito unicamente de enganar terceiros (*animus decipiendi*). Por *simulação fraudulenta*, tem-se aquela que além de enganar o terceiro, causa-lhe um prejuízo, um *dano ilícito* (*animus nocendi*); por fim, a *simulação fiscal*, já apontada, quando o terceiro prejudicado pela operação é o fisco. Contudo, Alberto Xavier reputa como a classificação mais importante aquela que diferencia as espécies de simulação absoluta e relativa. Na primeira, “aparenta-se celebrar um negócio jurídico, quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum.” Na simulação relativa, “as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições.”<sup>88</sup>

No mesma linha, Paulo Ayres Barreto<sup>89</sup> também chama atenção para a importância, no direito tributário, da divisão das espécies de simulação em absoluta ou relativa, caracterizando-se a primeira quando “a declaração de vontade exprime aparentemente um negócio jurídico, não sendo intenção das partes efetuar negócio algum.” O ato ou negócio jurídico simplesmente não ocorreu, tratando-se de ato “meramente ilusório ou fictício”. Já na dissimulação (simulação relativa), existem dois negócios jurídicos, um simulado, que aparece de forma ostensiva, que se apresenta de forma explícita, mas que não corresponde à vontade real das partes. O outro, “dissimulado, oculto, que justamente constitui a relação jurídica verdadeira.”

A simulação teve, ao menos quanto à “penalização”, tratamento diferente nos códigos civis brasileiros. Consoante o artigo 147, inciso II, do diploma de 1916<sup>90</sup>, a simulação era causa de anulação do negócio jurídico; na compilação atual, hipótese de nulidade, a teor do disposto no artigo 167, podendo ser suscitadas por quaisquer dos interessados e também pelo Ministério Público, quando, legalmente, lhe convier. Desse modo, dúvidas não restam que a Fazenda Pública, pelos termos da lei civil, poderá alegar a ocorrência da simulação, uma vez ocorrida alguma das hipóteses materiais descritas no artigo 167 do Código Civil. Vejamos:

---

<sup>88</sup> Ibidem. p. 53-54.

<sup>89</sup> BARRETO, 2016. p. 141-142.

<sup>90</sup> “Art. 147. É anulável o ato jurídico:

II - por vício resultante de erro, dolo, coação, simulação, ou fraude (arts. 86 a 113).” BRASIL. Lei nº 3.071 de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. *Diário Oficial [da] União*. 5 jan. 1916.

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir.<sup>91</sup>

É de se perceber que as hipóteses descritas pelo Código Civil como de possíveis ocorrências de simulação e de dissimulação apontam sempre para comportamentos já realizados. O *caput* do artigo se utiliza do verbo simular no particípio passado e do pretérito perfeito quando da menção do verbo dissimular. Vê-se, portanto, que a desconsideração dos atos e negócios jurídicos se dá como medida repressiva e retificadora de algo já ocorrido. Não se olvide ainda que a requalificação de fatos como consequência da desconsideração citada tem viés sancionatório, já que na feitura dos atos e negócios jurídicos supostamente viciados, o agente, agiu com abuso do direito, que em sua modalidade subjetiva, por sua vez, perfaz-se no elemento de motivação do negócio jurídico ou do ato simulado.

Entendemos, portanto, que o parágrafo único do artigo 116 do CTN, afigura-se como verdadeira norma antievasiva, ainda que o dissenso semântico quanto à correta utilização do vocábulo “elisão” possa atribuir nova definição às medidas de organização negocial, dotadas de juridicidade, que podem ser tomadas pelo contribuinte com intuito de anular ou, ao menos, tornar mais leve seu fardo tributário. Nesse norte, menção – na exposição de motivos do dispositivo – ao combate de planejamento tributário contaminado com o abuso de direito, em nosso sentir, também é elemento caracterizador de norma antievasiva; de conteúdo sancionatório. Repare-se que o diploma civil pátrio tipifica como ato ilícito aquele que excede os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes<sup>92</sup>,

<sup>91</sup> Cf. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

<sup>92</sup> “Toda vez que o indivíduo, no exercício de um direito subjetivo, excede os limites impostos pelo direito positivo, quanto à regularidade desse exercício, causando prejuízo a terceiro, faz configurar-se o que se convencionou denominar abuso do direito. Abuso do direito subjetivo que cada um possui numa dada relação jurídica específica, em face de sujeitos passivos determinados ou determináveis.” TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 333.

introduzindo-se, assim, nas palavras de Ricardo Lobo Torres, “o conceito de abuso do direito”, no ordenamento jurídico; declarando-lhe, ainda, a ilicitude, “embora a ele [o abuso do direito] não se refira expressamente”:<sup>93</sup> Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

#### 4.11 A EFICÁCIA DO CÓDIGO CIVIL SOBRE A MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

É verdadeira utopia se imaginar um ordenamento jurídico composto por uma, duas, ou mesmo, meia dúzia de normas evocadas de uma única fonte do direito. Norberto Bobbio<sup>94</sup>, em letra poética, afirmou que “os ordenamentos são compostos por uma infinidade de normas, que, como as estrelas no céu, jamais alguém consegue contar.” Classificou, ainda, o jurista italiano, o ordenamento jurídico em simples e complexos, sendo estes formados por normas oriundas de fontes diversas, ao passo que aquele teria uma única fonte ejetora normativa.

Por certo que os ordenamentos jurídicos hodiernos, tamanhas e tão variadas se mostram as necessidades de regramentos das mais variadas relações inter-humanas e de organização do Estado-tutor, são do tipo complexo, formados a partir de normas – princípios e regras – das mais diversas searas jurídicas, também pelo entendimento dos pretórios; sem olvidar daqueles outros que ainda admitem como fonte do direito os costumes e as tradições. Não obstante as suas variadas fontes do direito, não se pode conceber a ideia de um ordenamento jurídico, por mais complexo que venha a ser, sem unicidade e harmonia. Desta feita, resta aqui entendido “ordenamento jurídico” como “um sistema de normas” escalonadas e com relação de pertencibilidade (validade) justificada pela existência de uma norma fundamental.

A complexidade do ordenamento, sobre a qual chamamos a atenção até agora, não exclui sua unidade. Não poderíamos falar de ordenamento jurídico se não o tivéssemos considerado algo unitário. Que seja unitário um ordenamento simples, isto é, um ordenamento em que todas as normas nascem de uma única fonte, é facilmente compreensível. Que seja unitário um ordenamento complexo, deve ser explicado. Aceitamos aqui a teoria da construção escalonada do ordenamento jurídico, elaborada por Kelsen. Essa

---

<sup>93</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do direito no código tributário nacional e no novo código civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Quatier Latin, 2004. p. 52.

<sup>94</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999. p. 37.

teoria serve para dar uma explicação da unidade de um ordenamento jurídico complexo. Seu núcleo é que as normas de um ordenamento não são todas do mesmo plano. Há normas superiores e normas inferiores. As inferiores dependem das superiores. Subindo das normas inferiores àquelas que se encontram mais acima, chega-se a uma norma suprema, que não depende de nenhuma outra norma superior, e sobre a qual repousa a unidade do ordenamento. Essa norma suprema é a norma fundamental. Cada ordenamento tem uma norma fundamental. É essa norma fundamental que dá unidade a todas as outras normas, isto é, das normas espalhadas e de várias proveniências um conjunto unitário que pode ser chamado “ordenamento”<sup>95</sup>.

O ordenamento jurídico brasileiro encontra seu ponto maior de confluência e unidade na Constituição Federal que, na clássica lição de Hans Kelsen<sup>96</sup>, é a nossa norma fundamental. Nesse sentido, as normas que possuam relação de pertencibilidade com a Magna Carta, servindo-se dela como seu fundamento de validade, fazem parte do conjunto de normas do direito brasileiro.

Apesar das já mencionadas unidade, harmonia e relação e pertencibilidade que caracterizam um ordenamento jurídico, dando-lhe coerência no escalonamento normativo, não se há de desconsiderar as minúcias e peculiaridades atinentes aos mais variados ramos do direito, permitindo-se que institutos, conceitos e formas de uma seara jurídica se abanquem em outra livre e indefinidamente, posto que a própria Magna Carta, ao estabelecer competências, delimita, mesmo que de passagem, as possíveis inferências de figuras moldadas por um ramo do direito em outra área dotada de autonomia e características próprias.

O sistema jurídico é uno. Deve ser visto como um todo harmônico e coerente. Tal característica, contudo, não autoriza o livre trânsito entre os conteúdos prescritivos dos diversos ramos didaticamente autônomos do Direito. Tais ramos se estruturam exatamente em razão de suas peculiaridades, de seus princípios informadores e da especificidade das condutas que se pretende reger.<sup>97</sup>

---

<sup>95</sup> BOBBIO, 1999. p. 48-49

<sup>96</sup> “Chamamos de norma ‘fundamental’ a norma cuja validade não pode ser derivada de uma norma superior. Todas as normas cuja validade podem ter sua origem remontada a uma mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem. Esta norma básica, em sua condição de origem comum, constitui o vínculo entre todas as diferentes normas em que consiste sistema de normas, a certa ordem normativa, apenas verificando se ela deriva sua validade da norma fundamental que constitui a ordem.” KELSEN, Hans. *Teoria geral do Direito e do Estado*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016 p. 163.

<sup>97</sup> BARRETO, 2016. p. 197

Por se tratar de “direito de sobreposição”, o Direito tributário se entrelaça frequentemente com outros ramos jurídicos, valendo-se de formas, conceitos, princípios e conteúdos destes, dos quais merecem destaque o direito penal, o direito administrativo e, principalmente, o direito civil. Como exemplos desse envolvimento, citemos, em toda a sua extensão, a teoria da obrigação tributária, fortemente influenciada pela obrigação do direito privado; das hipóteses de extinção do crédito tributário – previstas pelo art. 156 da Norma Geral Tributária – em sua maioria figuras do direito civil; sem olvidarmos de parte dos critérios materiais da hipótese de incidência dos tributos – ISS, ICMS, Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotivos (IPVA), Imposto Territorial Rural (ITR) etc. – que têm, a partir da concretização de institutos, conceitos e formas do direito civil, a motivação de ocorrência dos reflexos tributários com o nascimento da respectiva obrigação.

Não sem motivo, o CTN<sup>98</sup> nos artigos 109 e 110 visa disciplinar essa aproximação entre o direito privado e o Direito tributário, estabelecendo que os princípios de direito privado são utilizados para definição do conteúdo e do alcance de suas figuras, cabendo ao direito tributário, por sua vez, definir os efeitos tributários porventura decorrentes de seu envolvimento com o direito privado. Noutro mandamento, o CTN firmou proibição, pelo direito tributário, de alteração do conteúdo e da extensão dos institutos, conceitos e formas de direito privados que sejam utilizados, ainda que implicitamente, em compilações normativas (Constituições Federal e Estaduais, além das Leis Orgânicas dos Municípios e do Distrito Federal) que deem fundamento de validade a normas em posição hierárquica inferior.

Humberto Ávila aduz a possibilidade do legislador tributário modificar, de forma expressa e com motivo específico, conceito de direito privado, ressaltando que, para tanto, também se mostra necessário não haver reserva constitucional explícita ou implícita. O

---

<sup>98</sup> “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” Cf. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

silêncio do legislador tributário, no caso, implicará recepção do determinado conceito de direito privado.

A atuação do legislador tributário deve ser expressa. Se não houver vedação constitucional, por reserva constitucional explícita ou implícita, o legislador tributário pode alterar o conceito, mas deverá fazê-lo expressamente. Se ele não atuar expressamente e silenciar, haverá uma recepção daquele conceito de Direito Privado.

[...] o legislador tributário, quando não houver reserva constitucional expressa ou implícita, pode modificar os conceitos de Direito Privado, dentro dos limites constitucionais e ontológicos e desde que haja um motivo relevante para tanto. O legislador não poderá simplesmente instituir uma regra no lugar daquela regra de Direito civil sem nenhum motivo, porque aí existiria um tratamento diferenciado sem razão. E nada no direito pode ser feito sem razão. Dentro desses limites, é válida a atuação do legislador infraconstitucional. Se houver uma modificação, pelo legislador tributário, de um conceito de Direito Privado, essa modificação deve ser expressa<sup>99</sup>.

Em raciocínio *contrario sensu*, o Código Civil imiscuir-se-á na seara tributária quando não houver reserva constitucional e nem reserva de lei complementar, mormente quando a construção normativa no direito tributário, por força de disposição constitucional, assumo o papel de normas gerais, a teor do art. 146, inciso III, alínea “c”, da Lei Maior. É importante destacar que o Código Civil, ainda que desempenhe papel da grande norma nacional do direito privado, regulando as relações civis não só entre particulares, teve como veículo introdutor no ordenamento jurídico pátrio a lei ordinária federal, motivo pelo qual não pode se apresentar como norma integrativa na seara tributária, quando houver, por imposição constitucional, reserva de lei complementar<sup>100</sup>.

#### 4.12 A LEI CIVIL E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA ORIUNDA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN.

A afirmação que a desconsideração da personalidade jurídica e a desconsideração de atos ou negócios jurídicos são fenômenos diferentes, se somente feita com base em interpretação gramatical de suas definições e previsões normativas, não se mostra equivocada. De fato, uma leitura sem muito compromisso dos artigos 50 do Código Civil e do parágrafo

---

<sup>99</sup> ÁVILA, 2004. p. 70-71.

<sup>100</sup> Ibidem. p.73.

único do artigo 116 do Código Tributário Nacional apontam divergências exegéticas imediatas, na medida em que no primeiro instituto há o afastamento, ainda que temporário, da estrutura formal da pessoa jurídica, reencaminhando-se a responsabilidade pelo pagamento do tributo à pessoa física, determinada em lei e ligada à empresa, devedora original. No último, o negócio jurídico pode ser descaracterizado por conta de uma suposta dissimulação, o que manteria a cobrança da obrigação tributária com base no “valor real” do negócio ou do ato jurídico encoberto pela máscara da dissimulação.

É sempre pertinente lembrar que tanto a desconsideração da personalidade jurídica quanto a dos atos ou negócios jurídicos têm o viés punitivo, consequência de uma suposta conduta antijurídica praticada em nome do contribuinte e com finalidade de causar prejuízo ao fisco. Não sem razão, que o mencionado artigo 50 do CC enumera como justificativas para o afastamento da autonomia da pessoa jurídica o *abuso* da personalidade jurídica materializado pelo *desvio de finalidade*, ou pela *confusão patrimonial*, pela ordem, das teorias subjetivista e objetiva. Por sua vez, o parágrafo único do artigo 116, do CTN, traz a o vício da *dissimulação* (da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária), como elemento motivador para desconsideração dos negócios e dos atos jurídicos celebrados pelo contribuinte. Tratam-se, portanto, de medidas a serem tomadas em caráter excepcional, quando claramente presentes os elementos que as justificam, contudo, em ambos os dispositivos, percebe-se uma carência na definição precisa daqueles elementos, por conseguinte, na demarcação dos limites do uso desse tipo de penalização.

Nesse raciocínio, entendemos que tanto a desconsideração da personalidade jurídica como dos negócios e atos jurídicos praticados pelo contribuinte, devem ter previsão rigorosamente em lei, seja em norma geral ou específica onde se encontre, insista-se, a composição subjetiva e objetiva dos motivos que deem cabimento à utilização do instituto de desconsideração no caso concreto, tudo em homenagem ao princípio constitucional da legalidade, mormente em matéria punitiva, haja vista que, *mutatis mutandis*, a ninguém pode ser imputado cometimento de qualquer ilicitude sem que haja lei prévia tipificando tal conduta como ilícita; muito menos penalização sem anterior previsão legal.

Vale recordar que cabe ao interessado na desconsideração – via de regra, o fisco – os ônus da comprovação da existência do dolo e da fraude na operação negocial contestada, na medida em que a Constituição Federal e os princípios de direito privado asseguram aos particulares a liberdade de escolha dos tipos de negócio, de sociedades e de organização societária, inclusive quando a organização dos atos e negócios jurídicos visem a diminuição,

ou até mesmo, a exoneração da carga tributária que os circundam. Noutra cotejo, conforme já comentado, o direito civil, arrimado pela Constituição de República, não só prevê a figura da pessoa jurídica, mas também elenca todos os direitos a ela atinentes, notadamente aqueles que asseguram a sua autonomia.

Sobre o que escrevemos, segue a opinião de Heleno Taveira Torres:

A desconsideração da personalidade jurídica, para fins de aplicação da legislação tributária, poderá ser praticada tanto quando se esteja em presença de leis especiais quanto na hipótese de aplicação de uma regra geral que autorize, à luz de determinados pressupostos. Por esse motivo, sem lei específica que a previna quanto ao cabimento de desconsideração em certo caso concreto, ou regra geral seus pressupostos, mediante prova da ausência de causa (dolo) e demais elementos suficientes para isolar a conduta elusiva, nenhuma desconsideração poderá ser admitida como instrumento válido para imputar aos sócios efeitos que se deveriam atribuir diretamente à pessoa jurídica<sup>101</sup>.

Outro ponto de interseção entre os artigos 50, do CC e o parágrafo único do artigo 116, do CTN é a figura do *abuso do direito e de forma* como vícios motivadores da desconsideração da pessoa jurídica e também dos atos e negócios jurídicos que tencionem dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Enquanto o primeiro dispositivo menciona explicitamente a expressão “abuso”, no segundo, afere-se a presença do combate ao abuso de direito e de forma com a finalidade de combater “elisão tributária”, já que na exposição de motivos do dispositivo, o legislador, de forma taxativa, justifica a necessidade de alteração do art. 116 do CTN, com vistas a debelar “procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.”

Sabendo-se que o abuso de direito e de forma tem definição lacônica no ordenamento brasileiro, afigurando-se como regra geral de direito, resta-nos indagar se caberia ao artigo 50 do Código Civil estabelecer, através dos elementos que compõem a chamada teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica, as hipóteses do *abuso* de direito ou de forma capazes de promover dissimulação do nascimento da obrigação tributária. Em outras palavras: até que ponto poderia a autoridade administrativa, tendo em vista o disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN, valer-se do descrito no Código Civil para desconsiderar um ato ou negócio jurídico cujo intuito é dissimular a ocorrência do fato gerador?

---

<sup>101</sup> TORRES, 2003. p. 470.

Mais uma vez nos vemos às voltas com questão de extrema complexidade que é alcance dos reflexos do direito civil em um direito de sobreposição como o tributário, não só pelas diferenças principiológicas estabelecidas quando da confecção dos dois códigos ocorrida em momentos históricos distintos, mas, acima de tudo, pela necessidade imperiosa de observância das delimitações de competências legislativas estabelecidas pela Lei Maior.

Paulo Ayres Barreto ressalta com pertinência a forte “radicação constitucional”<sup>102</sup> do direito tributário, alertando que vários princípios e regras aplicadas na seara da tributação, ou tem assento na própria Magna Carta, ou têm como veículos introdutores no ordenamento infraconstitucional as leis complementares nacionais, o que afastaria, de plano, a possibilidade de aplicação da norma civil – lei ordinária federal – no caso das antinomias por simples fator hierárquico.

Nesse sentido, a desconsideração da personalidade jurídica com conseqüente redirecionamento da dívida tributária, responsabilizando o particular e excetuando o princípio da autonomia da pessoa jurídica, há de ser prevista, caso a caso, em norma competente, cuja disposição preveja expressamente os elementos subjetivos e objetivos de tipificação que autorizem tal medida excepcional de caráter sancionatório.

Feitas essas pequenas reflexões, duas questões se impõem nesse momento: Primeira - poderia o Código Civil, através de seu art. 50, subsidiar o parágrafo único do art. 116 do CTN, estabelecendo como elementos tipificadores do vício do abuso de direito e de forma *o desvio de finalidade e a confusão material*, para fins de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador? Segunda - havendo possibilidade do uso do artigo 50 do CC na hipótese vergastada, por se tratar lei ordinária federal, subsidiando dispositivo de lei complementar nacional (norma geral de direito tributário), poderia também ser aplicada nos Estados, Distrito Federal e Municípios ou haveria necessidade de edição de lei específica por cada ente tributante em respeito ao pacto federativo nacional?

---

<sup>102</sup> “Inicialmente, é preciso relembrar a forte radicação constitucional do Direito tributário brasileiro, sempre que houver antinomia entre a previsão de direito privado e os princípios e regras constitucionalmente plasmados, informadores da tributação em nosso ordenamento jurídico, por força do critério hierárquico afastar-se-á a possibilidade de aplicação da norma civil.” BARRETO, 2016. p. 151.

É comum encontramos na doutrina menções ao “legislador civil”, “legislador penal”, ao “legislador tributário” etc., como se existissem vários Poderes Legislativos, cada qual especializado na legislação de um ramo do direito. O poder Legislativo é um só; diferenciado, tão somente, quanto às competências de matéria legislativa que podem tratar. Utilizando-se desse raciocínio, aliado à ideia de unidade do ordenamento jurídico anteriormente comentada, existe o legislador! Em continuidade, é de bom alvitre destacar que o diploma civil brasileiro é norma que disciplina não só interesses entre particulares, tanto que serve de apoio para definição e suporte de matérias afetas ao direito tributário, consoante autorização dos artigos 109 e 110 da própria Norma Geral Tributária.

Não sendo suficiente, vale destacar que o Código Civil<sup>103</sup>, ao tratar da transmissão das obrigações, chegou a disciplinar, expressamente, no artigo 374, a compensação das dívidas fiscais e parafiscais, tendo sido o dispositivo posteriormente revogado pela Medida Provisória nº 104, de 9 de janeiro de 2003, convertida na Lei Ordinária Federal nº 10.677, de 22 de maio do mesmo ano<sup>104</sup>.

Ora, se a Norma Geral Tributária informa que cabe às normas de direito privado a definição e o alcance de seus institutos, conceitos e formas; sem olvidar da jurisprudência massificada do Superior Tribunal de Justiça autorizando o uso do artigo 50 do Código Civil como dispositivo regulador da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, na qual, insista-se, a medida é justificada pela ocorrência do abuso da personalidade (*desvio de finalidade e a confusão material*), concluímos pela possibilidade de utilização dos critérios subjetivo e objetivo previstos no dispositivo aludido para a configuração do abuso de direito e da forma dos atos e negócios jurídicos praticados com fins de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Repare-se que aqui não se está falando do procedimento necessário a ser estipulado por lei ordinária que autoriza o administrador a proceder com a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos *in casu*. Nesse momento nos preocupamos em encontrar, unicamente, critérios materiais utilizáveis à especificação dos institutos do abuso de direito e de forma na

---

<sup>103</sup> “Art. 374 - A matéria de compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo.” Cf. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

<sup>104</sup> BRASIL. Lei no 10.677, de 22 de maio de 2003. Revoga o art. 374 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. Poder Executivo. Brasília, 22/05/2003. *Diário Oficial [da] União*. 23 maio 2003.

chamada *norma geral antielisiva*. Em outras palavras, seria possível também utilizar no parágrafo único do artigo 116 do CTN o *desvio de finalidade* ou a *confusão patrimonial* – previstos no artigo 50 do Código Civil como hipóteses da desconsideração da personalidade jurídica na seara tributária – como motivadores para desconsideração dos atos ou negócios jurídicos com intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária? Concluimos que sim, contudo somente em relação aos tributos federais.

Problema maior, ao nosso sentir, diz respeito à possibilidade de aplicação dessa construção normativa para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos maculados pela dissimulação por autoridades fiscais das outras três esferas governamentais, tendo em vista que não observar os campos de atuação constitucional do CTN enquanto lei complementar nacional e do Código Civil como lei ordinária federal é fechar os olhos para a delimitação de competências na Carta Magna, o que, na prática, equivaleria a inobservar o próprio pacto federativo.

Compreendemos que o Código Civil tem caráter de lei nacional para questões eminentemente de direito civil, haja vista que compete única e privativamente ao legislador federal legislar sobre a matéria cível, conforme o art. 22, inciso I, da Constituição Federal. Porém, uma que vez que esse diploma sirva de subsídio para o direito tributário, este regulado em sua essência por normas constitucionais e infraconstitucionais gerais de natureza legislativa nacional (e não federal), por simples razão de hierarquia normativa, o Código Civil não poderia ser utilizado para disciplinar, junto aos outros entes federativos, o caso em análise, limitando-se, assim, a auxiliar o CTN em casos concretos relacionados aos tributos de competência da União.

Diferentemente do que ocorre com o direito civil, a matéria tributária, a teor do artigo 24, I, c/c §1º da Constituição Federal,<sup>105</sup> é de competência concorrente, cabendo à União

---

<sup>105</sup> “Abrimos um ligeiro parêntese para frisar que a expressão ‘lei federal’ (contida no §3º do art. 24 da CF) não deve ser tomada no sentido literal, mas, sim, no de ‘lei da União’ – aí compreendida, pois, a ‘lei complementar’. Do contrário o caput do mesmo art. 24 ficaria sem sentido em relação à competência concorrente da União para legislar sobre Direito tributário. Deveras, a prevalecer a interpretação gramatical do dispositivo, ainda que a União deixasse de veicular ‘as normas gerais em matéria de legislação tributária’, aos Estados membros jamais seria dado suprir a omissão, porque estas demandam, para serem validamente dadas à estampa, ‘lei complementar’ e, não ‘lei federal’ ”.

A interpretação sistemática, porém, sinaliza noutro sentido.

estabelecer normas gerais. Em continuação, o art. 146, inciso III, alínea “c” da Magna Carta afirma que as normas gerais em matéria tributária, notadamente as que regulam o fato gerador, a obrigação tributária e seus desdobramentos, deverão ser introduzidas no ordenamento pátrio por meio de leis complementares de âmbito nacional, natureza esta que o Código Civil não tem, o que, em nossa conclusão, o impede de invadir as competências dos outros entes da federação, insista-se, reduzindo sua subsidiariedade ao CTN somente quanto aos tributos federais.

Analisando a questão, Marco Aurélio Greco nos ensina:

De fato, o artigo 116 está no Livro Segundo do CTN que trata das “Normas Gerais de Direito”, aplicáveis também a Estados, Distrito Federal e Municípios.

Isto significa que a desconsideração de atos ou negócios jurídicos celebrados pode ocorrer no âmbito de quaisquer tributos, vale dizer, inclusive ICMS, ISS, imposto sobre doações, etc.

Pela mesma razão, a “lei ordinária” prevista no final do dispositivo, que é condição da sua aplicabilidade, será a lei de cada uma das entidades mencionadas.

Com base nesse dispositivo, Estados, Distrito Federal e Municípios podem editar as respectivas leis disciplinando os procedimentos a serem observados para a desconsideração e aplicar as regras do examinado parágrafo único, no âmbito da sua competência e na medida em que estiverem atendidos todos os demais requisitos e condições nele previstas<sup>106</sup>.

Em suma, tanto para fins de desconsideração da personalidade jurídica com desdobramento na matéria tributária como para autorizar o administrador a proceder com desconsideração de atos ou negócios jurídicos que visem dissimulação o nascimento da obrigação tributária, o Código Civil, por se tratar de lei ordinária federal, está apto para subsidiar a Norma Geral Tributária em hipóteses que envolvam a União e sua administração tributária, por conseguinte, os tributos que a Constituição lhes delimitou a competência. No que pertine aos casos concretos que envolvam tributos de competência dos outros entes

---

De fato, por levar a uma conclusão juridicamente inconsistente – já que entraria em testilhas como o inciso I do art. 24 da CF –, deve ser afastado de plano o entendimento de que a lei da União que deixou de veicular normas gerais só pode ser federal.

Melhor, enfim, entender e aplicar a aludida expressão em harmonia com o sistema jurídico como um todo considerado –circunstância que nos reconduz à ideia de que, à falta de lei complementar da União sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, é dado aos Estados membros suprir a lacuna, desde que o façam também por meio de lei complementar (agora, lei complementar estadual).” CARRAZZA, 2013. p. 137-138.

<sup>106</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 479-480.

tributantes, entendemos pela necessidade de existência de lei local – geral ou específica – que faça à vezes do artigo 50 do Código Civil, inclusive para fins de estabelecimento dos critérios materiais que caracterizam o abuso do direito ou de forma que justifiquem a aplicação do artigo 116, parágrafo único do CTN.

#### 4.13 A EFICÁCIA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN – O VIÉS PROCESSUAL DA QUESTÃO.

Não bastassem as reflexões acerca do alcance da lei civil no parágrafo 1º do artigo 116 do CTN, apresenta-se, com enorme relevância, a necessidade de análise da parte final do dispositivo em comento, que possui, a nosso sentir, demarcação nitidamente processual e regula a projeção dos efeitos da norma que autoriza a autoridade administrativa a desconsiderar os atos ou negócios jurídicos que dissimulem a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. De início, definiremos “eficácia” enquanto propriedade normativa (dos fatos disciplinados pela norma) em seus desdobramentos jurídico e técnico; em seguida, partiremos para a aplicação da teoria à hipótese legislativa que estamos a estudar.

Dentre as propriedades da norma jurídica, mencionamos linhas atrás a validade como relação de pertencibilidade da norma ao sistema, encontrando sua razão de ser em outra norma que lhe é hierarquicamente superior, em um processo regressivo que acaba por chegar à norma fundamental, que, por sua vez, dá sentido (fundamento de validade) a todo conjunto normativo formador de um ordenamento.

Agora há necessidade nos dedicarmos à eficácia das normas jurídicas que, inicial e superficialmente, poderia ser definida como a prospecção de efeitos previstos no consequente normativo, uma vez ocorrido o fato revelado em seu antecedente. Em harmonia com a lição de Hans Kelsen, uma norma eficaz pressupõe que a conduta humana seja pautada de acordo com a conduta querida pela norma, tornando-a, desta feita, efetiva.

Eficácia do Direito significa que os homens realmente se conduzem como, segundo as normas jurídicas, devem se conduzir, significa que as normas são efetivamente aplicadas e obedecidas. A validade é uma qualidade do direito; a chamada eficácia é uma qualidade da conduta efetiva dos homens e não, como o uso linguístico parece sugerir, do Direito em si<sup>107</sup>.

---

<sup>107</sup> KELSEN, 2016. p. 55

A eficácia normativa pode ser analisada sob os vieses jurídico, técnico e social. Interessa-nos, nesse estudo, os dois primeiros e, para tanto, passamos a defini-los com o auxílio da doutrina do Professor Paulo de Barros Carvalho:

Tomamos por eficácia jurídica o próprio mecanismo lógico da incidência, o processo pelo qual, efetivando-se o fato previsto no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no consequente. É a chamada causalidade jurídica, ou seja, vínculo de implicação mediante o qual, ocorrendo o fato jurídico (relato do evento no antecedente da norma), instala-se a relação jurídica.

[...]

Em outros termos, podemos dizer que a eficácia jurídica é a propriedade de que está investido o fato jurídico de provocar a irradiação dos efeitos que lhe são próprios, ou seja, a relação de causalidade jurídica, no estilo de Lourival Vilanova. Não seria, portanto, atributo da norma, mas sim do fato nela previsto.<sup>108</sup>

A eficácia, diferente da validade, não é propriedade da norma em si, mas do fato jurídico envolvido pela norma, qual seja, aquele descrito em seu antecedente. Ocorrido o antecedente, surgem os efeitos previstos no consequente fático normativo. A esses efeitos, dá-se o nome de eficácia jurídica. Nessa mesma senda, o Ministro Luís Roberto Barroso<sup>109</sup>, afirma que a eficácia dos atos jurídicos “consiste na sua aptidão para a produção de efeitos, para a irradiação das consequências que lhe são próprias. Eficaz é o ato idôneo para atingir a finalidade para a qual foi gerado.”

A eficácia técnica acontece quando uma norma válida e com todas as condições de descrever um fato que, uma vez ocorrido possa irradiar seus efeitos de direitos, desde que não haja empecilhos que obstaculizem a propagação desses efeitos. Paulo de Barros Carvalho, sobre o tema, assim se pronuncia:

Pode acontecer que u’a norma válida assuma o inteiro teor de sua vigência, mas por falta de outras regras regulamentadoras, de igual ou inferior hierarquia, ou, pelo contrário, na hipótese de existir no ordenamento outra norma inibidora de sua incidência, não possa juridicizar o fato, inibindo-se a propagação de seus efeitos<sup>110</sup>.

<sup>108</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.p.413.

<sup>109</sup> BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 81

<sup>110</sup> CARVALHO, op. cit. p. 414.

Coube a José Afonso da Silva<sup>111</sup> elaborar a consagrada classificação tricotômica das normas constitucionais em função de suas eficácias e aplicabilidades, dividindo-as em normas de eficácia plena com aplicabilidade imediata, normas de eficácia contida com aplicabilidade imediata, porém com eficácia sujeita à restrição; por fim, normas de eficácia limitada que dependem de integração e complemento de outras normas de hierarquia igual ou inferior para projetarem seus efeitos em plenitude.

O parágrafo único do artigo 116 do CTN, malgrado não se tratar de norma constitucional, é norma geral de direito tributário que carece de complemento de lei hierarquicamente inferior para prospectar os efeitos de seu comando. Observe-se que a parte final do dispositivo condiciona a sua eficácia à escora de uma lei ordinária que preveja o(s) procedimento(s) para que a autoridade administrativa torne efetivo o instituto da desconsideração ali elencado. Marco Aurélio Greco<sup>112</sup> define o artigo 116 do CTN como uma norma de eficácia limitada, já que “não tem eficácia plena nem aplicabilidade imediata, pois houve atribuição da competência, cujo exercício está condicionado à disciplina procedimental a ser editada por lei ordinária.”

Nessa toada, a frase que encerra o texto normativo “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, de fato, não deixa dúvida quanto à sua eficácia parcial; por conseguinte, inaplicabilidade sem a integração com lei hierarquicamente inferior. Nessa linha de raciocínio vale questionar: se os institutos e as figuras de direito material justificadores da desconsideração dos atos e negócios jurídicos *in casu* (dissimulação, abuso de poder, abuso de forma etc.), ao menos para tributos de competência da União, estão previstos em lei ordinária competente, subsidiando o Código Tributário Nacional, sob o aspecto processual, poder-se-ia afirmar o mesmo no que diz respeito aos procedimentos que devem ser seguidos pela autoridade administrativa com fins de legitimar a medida excepcional? Em caso afirmativo, o Código de Processo Civil, especificamente em seu artigo 135, poderia satisfazer a exigência da parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN?

Havemos de motivar o porquê da reflexão em torno do art. 135 do novo CPC como possível norma integrativa, exigida pela parte final do dispositivo ora em estudo. Pois bem,

---

<sup>111</sup> SILVA, 1995.

<sup>112</sup> GRECO, 2008. p. 478.

partimos mais uma vez da ideia de que o direito tributário é direito de sobreposição; que os critérios materiais previstos no parágrafo único do artigo 116 do CTN – inclusive em sua exposição de motivos – têm espeque no Código Civil, aplicando-se, no nosso entendimento, somente aos casos que versarem sobre tributos de competência da União, pelas razões anteriormente aduzidas. Assim, no que toca os procedimentos<sup>113</sup> suscitados pela norma em questão, ainda que aparentemente detenham essência de direito adjetivo autônomo, precisam ser compatibilizados com as necessidades apresentadas pela norma substantiva, tornando-a eficaz.

Continuando, reparemos que a redação do referido parágrafo único, de plano, demonstra que as leis ordinárias já em vigor à época do seu advento, e que porventura previssem procedimentos compatíveis a serem tomados pelas autoridades administrativas no caso concreto, não poderiam ser utilizadas, posto que a exegese do dispositivo, com a expressão “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, nitidamente se refere à legislação ordinária futura, isto é, posterior à edição do acréscimo textual havido no art. 116 do CTN.

O Código de Processo Civil é a compilação processual maior do nosso ordenamento jurídico, introduzido no sistema pelo veículo da lei ordinária e, como sabido, entrou em vigor praticamente 14 anos após do aparecimento das modificações no CTN trazidas pela Lei Complementar nº 104/2001. Mais importante é o fato de que o novo CPC dedicou, consoante já mencionamos anteriormente, capítulo dedicado à regulamentação processual do incidente de desconsideração da personalidade jurídica que, muito embora tenha contornos diferentes da desconsideração prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, com ela guarda pontos de

---

<sup>113</sup> “A desconsideração das diferenças entre as pessoas e os bens e a ânsia doutrinária de criar uma ciência processual autônoma em relação ao direito material levaram à identificação entre autonomia e neutralidade do processo.

Tal definição, fruto de uma confusão entre o que é autônomo e o que é neutro, fez supor que o procedimento poderia ser completamente independente em relação às necessidades do direito substancial. A pretensão de abstração do direito processual fez a doutrina confundir instrumentalidade com neutralidade do processo. Imaginou-se que um único procedimento – ou um procedimento indiferente ao direito material – seria suficiente para garantir tutela adequada aos mais variados casos concretos. Equivocou-se a escola sistemática ao supor que o direito processual poderia ser pensado isoladamente ou à distância do direito material a que deve dar resposta. Não há dúvida de que o processo não se confunde com o direito material e nesse sentido pode ser visto como um instrumento.

Mas, para tutelar adequadamente as diferentes posições sociais e as diversas situações de direito substancial, o processo não pode desconsiderar o que se passa nos planos da realidade social e do direito material” MARINONI; ARENHART; MITIDIERO, 2015, 457-458.

confluência, sendo o maior deles a desconstrução de uma operação praticada pelo contribuinte, *prima facie* legítima e não proibida pela direito pátrio, contudo maculada, na visão do fisco, com o vício da dissimulação ocasionada, dentre outros fatores, pelo abuso do direito, ou de forma.

Retornemos então à indagação: dentre os artigos do CPC que compõem o capítulo que trata da desconsideração da personalidade jurídica e na ausência de qualquer outra norma que complemente o CTN, o previsto no artigo 135 da lei adjetiva poderia servir de complemento ao parágrafo único do artigo 116 do CTN, atribuindo-lhe eficácia?

O disposto no artigo 135 do CPC é o único texto que, em tese, poderia se compatibilizar com procedimentos na esfera administrativa, já que não faz menção expressa ao processo judicial como os demais que regulamentam o dito incidente processual. Vejamos: “Art. 135 – CPC. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.”

Ocorre, porém, que o artigo 116 do CTN, ao se referir “a procedimentos estabelecidos em lei ordinária”, exige bem mais que o contido em um único dispositivo normativo. Na hipótese aventada, o CPC prevê a possibilidade, instaurado o incidente, apenas de manifestação e requerimento de provas pelo sócio ou pessoa jurídica atingida pela desconsideração dos atos ou negócios jurídicos. Quer-se dizer que, no máximo, o artigo 135 do CPC possibilita o exercício da ampla defesa e do contraditório àquele atingido pela desconsideração da personalidade jurídica, não se observando qualquer regulamentação procedimental que envolva outras garantias deferidas ao contribuinte pela Constituição Federal pela ocasião da aplicação de uma medida extrema como a aqui tratada, a exemplo do devido processo legal, da razoável duração do processo, ou quaisquer dos princípios insculpidos no art. 37 da Constituição Federal que norteiam a atividade administrativa do Estado.

De outra banda, se interpretarmos sistematicamente o artigo 135 do CPC, veremos que o prazo ali concedido ao sócio ou à pessoa jurídica para o exercício da ampla defesa e do contraditório, através de suas manifestações, bem como da juntada e do requerimento de provas, dá-se por desdobramento de uma ordem judicial que, suspendendo o processo principal, passará a tratar do incidente de desconsideração da personalidade jurídica requerido pela parte interessada ou pelo Ministério Público quando lhe couber intervir no processo.

Não olvidemos que o procedimento previsto no artigo 135 do CPC é ambientado no processo judicial, em que, insista-se, o pedido e, conseqüentemente, o deferimento do Magistrado para a instauração do incidente de descon sideração a personalidade jurídica. No caso do parágrafo único do artigo 116, os procedimentos observados para a descon sideração dos atos e negócios jurídicos na hipótese ali descrita, têm ambiente processual administrativo, podendo ser suscitados pela autoridade administrativa, independentemente de requerimento ou autorização concedida pelo Poder Judiciário. Basta, para tanto, que a autoridade competente proceda com atos administrativos em total obediência ao previsto na lei ordinária regulamentadora.

Dentro desse pensamento, os atos e procedimentos administrativos disciplinados em lei ordinária e que visem a descon siderar os atos e negócios jurídicos nos termos do parágrafo único do artigo 116 do CTN, decerto são de natureza vinculada<sup>114</sup>, de tal modo a autorizar o administrador a proceder com a descon sideração ali prevista sem qualquer necessidade de intervenção do Judiciário.

Por esses motivos, concluímos que o artigo 135 do Código de Processo Civil, apesar de carregar consigo algumas características normativas demandadas pela parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN, com este não se compatibiliza; portanto, não se presta ao disciplinamento dos procedimentos requeridos pelo citado comando. Não fosse o alegado suficiente, na hipótese de considerarmos o artigo 135 do CPC, ou qualquer outro dispositivo da lei adjetiva pátria, como norma complementar do parágrafo único do artigo 116 do CTN, concedendo-lhe, com isso, eficácia técnica, pelas razões já enumeradas anteriormente, a norma do CTN só poderia ser aplicada aos casos que envolvessem tributos de competência da União, já que o Código de Processo Civil é lei ordinária federal e, tal qual o Código Civil, só teria caráter de lei nacional para os assuntos de suas alçadas exclusivas, dadas as competências estipuladas no artigo 22, I, da Constituição da República. Enquanto normas de subsídio na seara tributária, as compilações adjetivas e substantivas cíveis devem se submeter

---

<sup>114</sup> “Entretanto, nos novos termos do CTN (regra inserta pela LC 104/01), tornou-se necessária a instituição de lei ordinária estabelecendo os procedimentos para a apuração dos atos negociais dissimulados, mediante a atribuição de competência à autoridade administrativa; o trâmite do específico processo de apuração; e a garantia do direito à ampla defesa e ao contraditório. A simples reprodução (na legislação ordinária) do texto do CTN não é suficiente para permitir a apontada descon sideração; ponderando-se, ainda, que a fiscalização deverá estar vinculada às novas diretrizes legais, ficando desprovida de liberdade na execução da específica atividade relativa à mencionada descon sideração.” MELO, José Eduardo Soares de. *Processo tributário administrativo e judicial*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 132.

à obediência normativo-hierárquica determinada pelos artigos 24, inciso I e §3º c/c 146, inciso III, alínea “a” da CF, pelo que, em nossa opinião, só se prestam ao tratamento de questões atinentes aos tributos de competência da União, cabendo aos outros entes federativos, por meio de seus Poderes Legislativos, regulamentarem a matéria através de leis ordinárias específicas.

Em conclusão, para que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possam desconsiderar os atos ou negócios jurídicos que intencionem dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos que compõem a obrigação tributária, necessitam produzir leis ordinárias no âmbito de suas competências, disciplinando os procedimentos a serem seguidos pela autoridade administrativa para tal fim, o que permitirá que o disposto no CTN venha a produzir os seus efeitos plenos.

Marco Aurélio Greco, pela ocasião da análise da aplicação da “norma antielisiva” no tempo, assim se manifestou:

[...] o artigo 116, parágrafo único, por se tratar de dispositivo inserido no Livro Segundo do CTN que trata das “Normas Gerais de Direito tributário” aplica-se a todas as pessoas tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Sendo assim, a “lei ordinária” nele prevista é uma lei a ser editada por estas entidades, na medida em que pretendam aplicar o dispositivo em relação a situações concretas que digam respeito a tributos e contribuições de sua competência.<sup>115</sup>

Até os presentes dias não foi publicada qualquer lei que regule a matéria, isto é, que subsidie a Norma Geral Tributária, atribuindo eficácia plena e aplicabilidade ao parágrafo único do seu artigo 116, de modo que a exigência do dispositivo ainda não foi atendida pelo legislador, não permitindo, assim, que os fatos jurídicos previstos na norma surtam seus efeitos. Em suma, o parágrafo único do artigo 116 do CTN não pode ser aplicado por ausência de lei ordinária que a complemente, estabelecendo os procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa para desconsiderar os atos ou negócios jurídicos, uma vez ocorrida a situação material ali descrita.

Sobre a questão, mais uma vez nos arrimamos na lição de Paulo Ayres Barreto, que assim afirma:

Na dissimulação, há uma linguagem constitutiva de um fato jurídico que não

---

<sup>115</sup> GRECO, 2008. p. 481-482.

representaria o real negócio realizado. Logo, põe-se a necessidade de a autoridade administrativa, descrever em linguagem competente, o fato que representaria a efetiva relação jurídica pactuada. Duas linguagens distintas, descrevendo fatos de natureza diversa, com efeitos tributários diferentes: no fato relatado pelo contribuinte, tem-se ausência de oneração tributária ou sua mitigação; naquele reportado pela autoridade normativa, reconhece-se a incidência tributária ou um maior débito dessa natureza. Qual deve prevalecer? Que requisitos devem pautar o procedimento de desqualificação da linguagem posta pelo contribuinte? A simulação deve ser reconhecida judicialmente para, em momento posterior, admitir-se a exigência do tributo ou sua diferença?

São questões importantes, a exigirem um adequado e minudente tratamento legal. Não é por outra razão que a parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN remete essa disciplina à lei ordinária. Ocorre que nenhuma lei ordinária, até o momento, foi aprovada com esse conteúdo. [...]

É forçoso concluir que, enquanto lei ordinária não disciplinar o procedimento de desconsideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, será inaplicável o parágrafo único do art. 116 do CTN<sup>116</sup>

#### 4.14 SOBRE A APLICAÇÃO DA TEORIA AO GRUPO ECONÔMICO.

Afirmamos em várias passagens deste escrito que, de acordo com o princípio da autonomia da pessoa jurídica, a empresa detém autonomia jurídico-patrimonial, apresentando-se como unidade dotada de independência, que exerce seus direitos, bem como responde por suas obrigações de forma individualizada. Nesse sentido, a pessoa jurídica, mesmo que faça parte de um conglomerado empresarial, existe de forma autônoma com suas prerrogativas e responsabilidades estabelecidas em lei.

Os artigos 50 do Código Civil e 116 do CTN possibilitam a desconsideração da personalidade jurídica e de atos ou negócios, respectivamente, com base na figura do abuso do direito, conforme demonstrado. É possível ao fisco redirecionar a responsabilidade tributária para outra empresa pertencente ao mesmo grupo econômico da devedora original, com fins de garantir a satisfação do crédito público. Esse fato é inconstável!

Agora tracemos um cenário hipotético em que fenômeno do parágrafo único do artigo 116 do CTN também tivesse o condão de atingir empresas outras que componham conglomerado societário a partir da desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pela pessoa jurídica inicialmente prevista como contribuinte. Em um primeiro instante,

---

<sup>116</sup> BARRETO, 2016. p. 224-225.

caberia a esta arcar com a obrigação tributária devida, tendo em vista que o “desprezo” se daria em relação aos atos ou negócios por ela praticados e não à sua personalidade jurídica, que ainda se manteria intacta.

Imaginemos, ainda, que se trate a contribuinte de uma empresa insolvente no momento da feitura do ato ou negócio objeto da desconsideração ou que se visse tipificada em alguma das situações configuradoras de abuso da personalidade jurídica dispostas no artigo 50 do Código Civil. Certamente a carga tributária integral (ainda adicionadas as penalidades e os juros), momentaneamente diminuída por suposto negócio ilegítimo, seria cobrada a outra empresa que com a contribuinte se encontrasse sob controle societário comum em um grupo econômico.

É fato que os fiscos, especialmente o federal, quando não regulamentam administrativamente tais questões – por exemplo, através de instruções normativas ou outros expedientes afins –, têm sido pródigos em construir fundamentos jurídicos para legitimação de suas investidas contra os contribuintes, tendo conseguido ratificar, e até mesmo aprimorar algumas de suas inventivas lucubrações normativas a partir da interpretação feita pelos Tribunais pátrios.

De certo modo até se compreende a atuação do fisco, cuja função precípua é trazer recursos para os cofres do Estado-tutor; sem olvidar que, se o contribuinte materializou o descrito no antecedente da norma impositiva, dando ensejo ao nascimento da obrigação tributária, tem, por força de lei, que pagar o tributo devido. Afora tão óbvias ilações, já restou demonstrado que o ordenamento jurídico tributário, e de forma destacada o CTN, não fez qualquer previsão sobre a responsabilização tributária havida pelo grupo econômico. Na verdade, sequer o direito tributário se preocupou em fomentar uma definição de grupo econômico, aproveitando-se das delimitações legislativas materiais e processuais de outros campos jurídicos que nem sempre se mostram adequadas ou totalmente compatíveis quando trasladadas para a realidade tributária. As dificuldades para aplicação dos efeitos são tamanhas quando as causas não são, no caso em tela, precisamente engendradas.

Com efeito, somos pela possibilidade do redirecionamento da dívida tributária entre empresas que pertençam ao mesmo grupo econômico, uma vez configurada alguma das hipóteses elencadas no artigo 50 do Código Civil. Porém, quanto à possibilidade de atribuição dessa responsabilidade tributária com base no parágrafo único do artigo 116 do CTN, entendemos não existir condições jurídicas para o seu acontecimento.

Por se tratar de norma de eficácia limitada, o parágrafo único do artigo 116 do CTN reclama por complementação de lei ordinária que regulamente os procedimentos a serem utilizados pelo fisco para fins de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos que intencionem dissimular a ocorrência do fato gerador, de maneira que, não havendo tal norma específica ou norma subsidiária posterior que desempenhe tal função, não é possível à Administração Pública implementar a medida extrema, sob pena de agir *contra legem*.

Também não entendemos ser possível ao Judiciário essa suplementação legislativa como decorrência de seu papel de aplicador e de intérprete da lei no sistema romano-germânico. No caso, ao Judiciário cabe a interpretação do direito posto, mas não do pressuposto. Uma coisa é a interpretação extensiva de uma mensagem já insculpida no ordenamento jurídico pelo instrumento normativo adequando-o ao seu tratamento material; outra, no entanto, é aplicação da analogia com fins de criação de hipótese tributária não devidamente prevista em lei, contrariando não só o contido no §1º, do artigo 108 do CTN, como, também, o próprio princípio constitucional da legalidade tributária.

Em conclusão, pontuamos que, ainda que considerássemos possível a desconsideração dos atos e negócios jurídicos com previsão no parágrafo único do artigo 116, utilizando-se, subsidiariamente alguma das hipóteses do artigo 50 do Código Civil como norma regulamentadora, pelas razões expostas, *a priori*, no capítulo dois deste trabalho, além dos motivos imediatamente acima aduzidos, tais procedimentos só seriam alcançados pelo fisco federal; naturalmente quanto aos tributos de competência da União em razão do respeito ao pacto federativo, bem como aos princípios da legalidade e da segurança jurídica.

#### 4.15 ENFIM, DA POSSÍVEL APLICAÇÃO DO PRECEDENTE ESTABELECIDO PELO RESP 1312591/RS NO AMBIENTE TRIBUTÁRIO.

É fato que nossas reflexões tiveram como ponto de largada o REsp 1312591/RS, de relatoria do Exmo. Ministro Luiz Felipe Salomão; mais ainda, que o precedente daquela Corte Superior se passou na esfera do direito privado, já que, consoante a própria ementa, versa sobre direito comercial e direito civil. No entanto, a interpretação ali dada ao direito subjetivo de requerimento de um dos sujeitos da relação jurídica ao afastamento da autonomia da pessoa jurídica, excepcionando-se o princípio da autonomia da pessoa jurídica e os efeitos da

mesma personalidade, muito interessa ao direito tributário, notadamente por se referir o julgado, especificamente, aos reflexos temporais para o exercício do supracitado direito.

O caso concreto tratado pelo STJ no REsp 1312591/RS versa sobre matérias atinentes aos direitos civil e comercial, classificados como direito privado e possuidores de regras materiais próprias à consecução de seus fins jurídicos. Não obstante, os temas descon sideração da personalidade jurídica, redirecionamento da sujeição passiva para os responsáveis pela pessoa jurídica, bem como o prazo para sua realização, são perfeitamente aplicáveis à seara tributária, notadamente ao se tratar da cobrança forçada e judicial do crédito tributário, por meio da ação de execução fiscal.

Inegáveis são as diferenças e as peculiaridades que distinguem o direito privado do direito público, ainda mais quando este afeta, através de atos administrativos, diretamente a propriedade do cidadão. De fato a matéria em comento é costumeiramente utilizada pela Fazenda Pública na seara tributária, o que nos alerta quanto a uma possível multiplicação do precedente; ainda mais para sua trasladação para o direito público.

Firmamos entendimento de que o direito ao pedido de superação da autonomia da pessoa jurídica pela parte interessada não se consubstancia em direito potestativo, mas desvela-se em direito subjetivo típico que, uma vez violado, faz nascer para seu titular uma pretensão, e esta pode ser resistida por quem supostamente tenha atentado contra o ordenamento jurídico. Nesse sentido, não havendo presença de direito potestativo, não se haverá de falar em decadência como sua forma extintiva pelo decurso do tempo; muito menos em direito potestativo exercitável *ad eternum* por ausência de previsão legal específica de prazo decadencial na espécie.

Ante o já exposto, estabelecemos como assertiva tratar-se o direito ao pedido de descon sideração da personalidade jurídica e o conseqüente redirecionamento do débito para os responsáveis pela empresa como direito subjetivo sujeito a precimento por transcurso de prazo prescricional, isto é, de estar condicionado a tempo determinado para efetivação, pelo seu titular, por meio de ação judicial competente. No desenvolvimento do raciocínio, uma pergunta se impõe: a ausência de prazo (*contrario sensu*, o prazo) relatado no REsp 1312591/RS, precedente ambientado no direito privado, teria amparo em hipótese aventada no direito tributário?

A descon sideração da personalidade jurídica na seara tributária é medida corriqueira requerida pela Fazenda Pública nas ações em que figura como autora, especialmente nas

execuções fiscais. É consabido que em termos materiais, ainda não existe, no direito tributário, regulamentação pormenorizada para o exercício do direito ao requerimento da superação da personalidade jurídica e sua consequência direta, qual seja, o redirecionamento da obrigação de adimplemento do crédito tributário para a pessoa que esteja ligada à empresa executada.

Em se tratando de matéria infraconstitucional, compete ao Superior Tribunal de Justiça dar a última palavra quanto à maneira de aplicação de tais institutos de direito, não sendo raros os casos em que o próprio pretório produz jurisprudências conflitantes sobre o mesmo tema, trazendo, desta feita, intranquilidade e falta de segurança jurídica, principalmente, aos hipossuficientes da relação jurídica tributária.

Fincamos opinião diametralmente contrária à exposta no julgado em que restou determinado que o direito ao requerimento à desconsideração da pessoa jurídica é direito potestativo, sem sujeição, no caso, aos efeitos da decadência, posto não haver previsão legal específica que delimite o prazo para o seu exercício. Trasladando-se o precedente para o ambiente tributário, teríamos, desta feita, que a Fazenda Pública poderia requerer a desconsideração da personalidade jurídica em uma execução fiscal, por exemplo, a todo e qualquer tempo, deixando o contribuinte, literalmente, na eterna incerteza sobre qual desfecho processual iria vivenciar.

Assim, pelas razões expostas, entendemos, primeiramente, que o direito ao requerimento da superação da pessoa jurídica não é potestativo, mas subjetivo comum, totalmente passível de resistência por parte do contribuinte e com procedimento (da resistência) hoje disciplinado pelo Novo Código Processual Civil em seus artigos 133 *usque* 137. Ademais, em se tratando de direito subjetivo comum, o prazo para seu exercício é prescricional; totalmente previsto pela legislação tributária. De maneira que a Fazenda Pública tem tempo certo e limitado para requerê-lo, em se configurando os requisitos materiais ao pedido de desconsideração da personalidade jurídica e consequente redirecionamento da execução para o sócio, administrador ou gerente da executada.

Noutro cotejo, na gênese material da desconsideração da personalidade jurídica encontraremos sempre a conduta antijurídica, fática e juridicamente caracterizada com os elementos descritos no artigo 50 do Código Civil, por sinal, já comentados em momento anterior. O direito à ação, redudante da ocorrência de ato ilícito, é sempre sujeito à prescrição, tendo em vista que a reprimenda a ser infligida ao infrator, via de regra, será efetivada através de mandamento judicial, através de uma ação executiva, valendo-se do raciocínio de que uma

“sentença declaratória” se diferencia de uma constitutiva ou declaratória, pelo fato de abrir possibilidade de execução forçada. Nesse sentido, o direito a se efetivar uma reprimenda através de um ato de essência executória pelo Estado-tutor tem, necessariamente, momentos inicial e final estabelecidos por lei.

Para fins de direito tributário, insista-se, os artigos 150, §4º, 173 e 174 do CTN, delimitam de forma taxativa, tanto o lapso temporal quanto o início da contagem de seu prazo por determinação expressa de mandamento constitucional. Ao que se vê, no julgado aqui questionado, o prazo decadencial infundável, por paradoxal que a construção linguística parece, tem arrimo legal na ausência de previsão expressa do *dies ad quem* específico no Código Civil, o que, na nossa opinião, não pode ser aplicado em matéria de atribuição da responsabilidade tributária a terceiros, sobremaneira por questão de exigência de norma de hierarquia superior à lei ordinária.

Não bastante, a jurisprudência majoritária do Superior Tribunal de Justiça estabelece prazo prescricional de cinco anos, contados da data da citação da empresa no feito executório, para que o fisco proceda, processualmente, com a demanda, se possível e necessária, de redirecionamento da execução fiscal, entendendo que a delimitação do prazo é fator de pacificação social através da atribuição de segurança e certeza às relações jurídicas, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS. NECESSIDADE DE OBSERVAÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL DE CINCO ANOS QUE SE INICIA COM A CITAÇÃO DA SOCIEDADE PARA A EXECUÇÃO. ENTENDIMENTO FIRMADO COM O ESCOPO DE PACIFICAÇÃO SOCIAL E SEGURANÇA JURÍDICA A SER TUTELADO NO PROCESSO, EVITANDO-SE A IMPRESCRITIBILIDADE DAS DÍVIDAS FISCAIS. PRECEDENTES. O SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO DE PROCESSOS EM FACE DE RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC) SE APLICA APENAS AOS TRIBUNAIS DE SEGUNDA ESTÂNCIA. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO DESPROVIDO.

**1. Permitir que a pretensão de redirecionamento dependa de situações casuísticas conduziria, na prática, a uma quase imprescritibilidade da dívida tributária. Essa solução repugna ao ordenamento pátrio, pois traz, a reboque, a indesejável insegurança jurídica, já que o prazo prescricional dependeria de incontáveis fatos, nem sempre claros e, no mais das vezes, da apreciação subjetiva desses acontecimentos pelo Julgador.**

**2. O Superior Tribunal de Justiça possui o firme entendimento de que a citação da sociedade executada interrompe a prescrição em relação aos seus sócios-gerentes para fins de redirecionamento da execução fiscal, que deverá ser promovida no prazo de cinco anos, prazo esse**

**estipulado como medida de pacificação social e segurança jurídica, com a finalidade de evitar a imprescritibilidade das dívidas fiscais.**

3. No caso concreto, a citação da pessoa jurídica ocorreu em abril de 1999 e o pedido de redirecionamento foi feito apenas em maio de 2008, após 9 anos, estando, ao meu sentir, indubitavelmente prescrita a pretensão fazendária.

4. A Corte Especial firmou entendimento de que o comando legal que determina a suspensão do julgamento de processos em face de recurso repetitivo, nos termos do art. 543-C, do CPC, somente é dirigido aos Tribunais de segunda instância, e não abrange os recursos especiais já encaminhados ao STJ.

5. Agravo Regimental da Fazenda do Estado de São Paulo desprovido.<sup>117</sup> (Destacamos e grifamos).

Assim, concluímos pela não aplicação de prazo decadencial, muito menos do princípio da perpetuidade ao direito ao requerimento da desconsideração da personalidade jurídica, ora tratado pelo REsp 1312591/RS, uma vez que, *data maxima venia*, se trata de direito potestativo. Sobre a possibilidade de utilização do precedente na seara tributária, também não enxergamos razão ao eminente Ministro Relator, posto que o trato dos prazos decadenciais e prescricionais, por força de norma constitucional expressa recai sobre a competência da lei complementar nacional, característica ontológica incompatível com as normas compiladas no Código Civil.

---

<sup>117</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). AgRg no Ag 1297255/SP. (2010/0061824-5). Agravante: Fazenda do Estado de São Paulo. Agravado: Fábrica de Biscoitos Felipe Ltda. e Outro. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília, DF, 19/03/2015. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 27 mar. 2015.

## 5 CONCLUSÃO

O objetivo proposto ao trabalho foi a análise da responsabilidade tributária entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, traçando os limites constitucionais e infraconstitucionais de sua imposição, tendo em vista a total ausência de uma legislação tributária que, de forma específica, regulamentasse a matéria.

Decerto que ao mencionarmos contextualmente o vocábulo “legislação”, assentamos entendimento de que somente a lei *stricto sensu* poderia tratar a matéria, não só por conta da exegese do artigo 146, III, “a” e “b”, da CF/88 c/c artigos 121 e 128 do CTN, mas, também, pela necessária interpretação sistemática e teleológica destes dispositivos que visam, em última instância, atribuir responsabilidade à empresa diversa daquela que originalmente contraiu a dívida, ou seja, que deu azo ao nascimento da obrigação tributária correspondente.

Nessa toada, a partir dos estudos contidos no capítulo primeiro, concluímos que malgrado a autonomia da pessoa jurídica se revestir em verdadeiro princípio norteador do ordenamento jurídico; enraizado na própria Carta Suprema, o Código Civil e outras legislações materiais, preveem a possibilidade de seu afastamento, superando a personalidade jurídica, e, conseqüentemente, redirecionando as obrigações para os sócios e outras pessoas físicas com aquela envolvida (gerentes, administradores); sem olvidar da possibilidade de responsabilização de outras empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico da devedora original.

Na ausência de legislação específica de responsabilização tributária para empresas do mesmo grupo econômico, mostra-se possível a construção legislativa (para tal intento) iniciada a partir da utilização do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, valendo-se as administrações públicas, leia-se, os fiscos, do artigo 50 do Código Civil que, por sua vez, adota a Teoria Maior no trato da matéria.

Associada à tal assertiva, chamou-nos atenção o Recurso Especial nº REsp 1312591/RS, de relatoria do Min. Luís Felipe Salomão, do Superior Tribunal de Justiça que, embora em um ambiente de direito privado (civil e comercial), entendeu se tratar direito potestativo não atingido pela decadência, o pedido de desconsideração da personalidade jurídica. Em outros termos, o magistrado firmou posicionamento no sentido que o direito ao requerimento à desconsideração da personalidade jurídica pelo credor se trataria de “direito potestativo”,

sujeitando-se, portanto a prazo decadencial. Em complemento, o julgador afirmou que, na medida em que a lei não previu prazo para o exercício do direito aludido, prevaleceria então a regra geral da “inesgotabilidade ou perpetuidade, segundo a qual os direitos não se extinguem pelo seu não uso.”<sup>1</sup>

Passamos então a analisar a natureza jurídica do direito ao pedido de desconsideração da personalidade jurídica e do conseguinte redirecionamento da dívida para os ligados à empresa devedora. Desta feita, valemo-nos da doutrina clássica do direito civil para entendermos o direito potestativo e, principalmente, a concepção jurídica do prazo decadencial, aplicada ao precedente acima mencionado. Ao analisarmos os institutos do direito potestativo, da decadência e da prescrição no âmbito do direito civil, chegamos à conclusão de que o direito ao requerimento à desconsideração da personalidade jurídica, diferentemente do compreendido no aludido precedente jurisprudencial, é direito de relação com natureza obrigacional; portanto, sujeito ao prazo prescricional de cinco anos contados a partir da data da ocorrência do ato ilícito desencadeador da responsabilidade.

Em complemento, entendemos que, uma vez considerado o direito ao requerimento à desconsideração da personalidade um direito potestativo sem prazo definido para o seu exercício, em outras palavras, possível de ser exercido *ad infinitum*, transformar-se-ia em um dos mais perigosos instrumentos de materialização da desigualdade processual e, sobremaneira, da insegurança jurídica, mormente quando utilizado pelo fisco, ora representante do soberano poder estatal de tributar.

Em continuação às conclusões deste trabalho, o capítulo dois teve como alvo inicial a análise da sujeição passiva tributária; por conseguinte da responsabilidade tributária em suas noções gerais. Pontificamos se tratar a primeira de matéria constitucional a teor do disposto no artigo 146, III, “a” e “b”, da CF/88; enquanto a segunda, é matéria disciplinada por lei complementar, admitindo-se, em casos específicos e desde que previstos em norma, o tratamento via lei ordinária.

Haja vista se tratar este trabalho da análise dos limites constitucionais e infraconstitucionais da responsabilidade tributária entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, tendo ainda assentado que a sujeição passiva tributária tem sua gênese na

---

<sup>1</sup> Cf. REsp nº 1312591/RS

Magna Carta, concluímos haver ligação umbilical entre o tema e os Princípios da Legalidade, Capacidade Contributiva, Praticabilidade e Devido Processo Legal.

No capítulo 2, também procuramos tratar das questões processuais da desconsideração da personalidade jurídica, notadamente do regramento trazido pelo CPC/15 e a sua interconexão com Lei de Execução Fiscal. Aduzimos ainda o Enunciado nº 53 da ENFAM (Escola de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira) que se pronunciou contrário à utilização do incidente de desconsideração da personalidade jurídica para redirecionamento das execuções fiscais. Nessa esteira, defendemos a total compatibilidade; por conseguinte, aplicação do referido incidente no âmbito das execuções fiscais, dentre outros motivos, pela previsão expressa do artigo 1º c/c 4º, §2º, da Lei Federal 6.830/80 que, respectivamente trazem o CPC como norma processual subsidiária à Lei de Execução Fiscal, afirmando, ainda, que as normas de direito material tributário, civil e comercial serão aplicadas à lei processual específica.

Nossa posição se mostrou totalmente antagônica ao Enunciado nº 53 da ENFAM, primeiro, por ir de encontro ao texto expresso da lei; segundo, por enfrentar os princípios da isonomia, do devido processo legal e do contraditório, além de, insista-se, da legalidade tributária; terceiro, por se tratar de uma orientação acadêmica. Em nosso sentir, é um verdadeiro contrassenso um enunciado de uma escola subjugar o texto literal da lei, este escorado em Princípios Magnos que norteiam o ordenamento jurídico brasileiro. Lamentavelmente os Tribunais Regionais Federais de quase todas as regiões seguem o malsinado enunciado, prejudicando sobremaneira o direito do contribuinte, que apesar de contar com o incidente DPJ no Código de Processo Civil pátrio, vê-se, exclusivamente, com uma única oportunidade de ampla de defesa na ação de execução fiscal, qual seja, pela oposição dos embargos correspondentes.

Aguardamos, por isso, com ansiedade o resultado do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas nº 0017610-97.2016.4.03.0000/SP, em trâmite no TRF da 3ª Região, que, justamente, decidirá se *o redirecionamento de execução de crédito tributário da pessoa jurídica para os sócios dar-se-ia nos próprios autos da execução fiscal ou em sede de incidente de desconsideração da personalidade jurídica*. Como já assentado, entendemos que o redirecionamento da execução fiscal deve obedecer ao estabelecido nos artigos 133 a 137 do CPC/15.

Por fim, no capítulo três analisamos, especificamente, a responsabilidade tributária objeto deste trabalho, tendo chegado à conclusão de que não existem delimitações conceituais

sobre o grupo econômico no direito tributário, o que dificulta tremendamente a compreensão do instituto, dos seus efeitos e extensão na seara tributária. Ainda que o direito tributário, por ser direito de sobreposição, adapte-se na utilização das formas e dos institutos previstos em outras searas do direito material, o que nem sempre se mostra suficiente para demarcação e disciplinamento dos corretos efeitos tributários.

Concluimos também inexistir, na lei tributária, seja no CTN, seja na lei ordinária, qualquer dispositivo que preveja a responsabilidade tributária do grupo econômico, comprovando-se que a matéria se pacificou no ordenamento jurídico nacional através de teses elaboradas pelos fiscos, notadamente o fisco federal, com total participação dos Tribunais que, muitas vezes, ao arrepio da norma posta, ratificaram as construções jurídicas da administração pública; por vezes, inclusive, aprimorando-as.

Antes mesmo de, no capítulo três, tratarmos de grupo econômico e da responsabilização tributária entre empresas a ele pertencentes, fizemos comentários acerca das Normas Gerais de Direito Tributário, destacando o papel hierarquicamente superior desempenhado pela lei complementar na regulamentação da matéria. Ato contínuo, enfatizamos a lei complementar como instrumento que disciplina a decadência e a prescrição tributárias, de modo a construirmos o entendimento que o artigo 50 do Código Civil se presta, unicamente, para subsidiar o pedido de desconsideração da personalidade jurídica, por conseguinte de atribuição de responsabilidade tributária para grupo econômico, para casos de cobrança de crédito tributário de competência da União, posto se tratar a responsabilidade tributária tema disciplinado por Norma Geral de Direito Tributário, a teor do disposto no artigo 146, III, “a”, da Carta Magna. Desta feita, o Código Civil só poderá ser entendido como lei nacional para assuntos atinentes ao direito civil; para subsidiar o direito tributário, a lei substantiva civil pátria tem natureza de lei ordinária federal, cuidadora de assuntos de interesse da União, tendo sido, inclusive, introduzida no ordenamento brasileiro por aquele veículo normativo.

Noutro cotejo, ante a possibilidade de a Administração Pública tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos com fins de evitar dissimulação na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, associamos o parágrafo único do artigo 116 do CTN ao artigo 50 do CC, chegando à conclusão de que aquele é norma de eficácia limitada, necessitando, desta feita, de complemento por lei ordinária para produção plena de seus efeitos. Nesse sentido, não pode o fisco se valer de tal medida, uma vez que ainda não há lei ordinária que regulamente os procedimentos atinentes à desconsideração dos atos ou negócios jurídicos previstos, muito menos da personalidade jurídica também por inadequação normativa.

Na mesma esteira, ainda que existisse a norma de complemento aludida e fosse possível à Administração Pública tributária se utilizar do disposto do parágrafo único do artigo 116 do CTN para desconsiderar atos ou negócios jurídicos tal qual ali vaticinado, assim como o defendemos em relação ao artigo 50 do Código Civil, a medida só poderia ser implementada nos casos que versassem sobre tributos de competência da União, necessitando os outros entes federativos elaborar, via Poder Legislativo, leis ordinárias específicas para o tratamento da matéria.

## REFERÊNCIAS

- III Jornada de Direito civil*. Enunciado 146. Conselho da Justiça Federal. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/cjf/CEJ-Coedi/jornadas-cej/compilacaoenunciadosaprovados134jornadadircivilnum.pdf/view>>. Acesso em: 23 mar. 2016.
- AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista de Direito Processual Civil*. São Paulo, v. 3º, p. 95-132, jan./jun. 1961. Disponível em: <<http://www.direitocontemporaneo.com/wp-content/uploads/2014/02/prescricao-agnelo1.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2016.
- ANJOS, Augusto dos. *Eu e outras poesias*. 42. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1998. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bv.00054a.pdf>>. Acesso em: 13 nov. 2017.
- ATAÍDE JÚNIOR, Jaldemiro Rodrigues de. Prescrição e decadência: conceitos lógico-jurídicos ou jurídicos-positivos. In: DIDIER JR, Fredie et. al (Coords.). *Coleção grandes temas do novo CPC*. Salvador: JusPODIVM, 2016. v. 3.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- \_\_\_\_\_. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- ÁVILA, Humberto B. A eficácia do novo código civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Editora Quatier Latin, 2004. p.70-71.
- \_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizado por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.
- BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BAUDRY-LACANTINERIE, Gabriel; TISSIER, Alberto. *Tratatto Teorico Pratico di Diritto civile: dela prescrizione*. 3. ed.. Milano: Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, 1922.
- BECHO, Renato Lopes. Grupos Econômicos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias: Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Lex Magister, 2015. v. 3. p. 247-263.
- \_\_\_\_\_. *Responsabilidade Tributária de Terceiros: CTN, artigos 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- \_\_\_\_\_. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BEREJO, Alvaro Rodriguez. *Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición in Garantias constitucionales del contribuyente*. 2. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOTALLO, Eduardo Domingos. Alguns reflexos do código civil no Direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Editora Quatier Latin, 2004. p. 180.

BRASIL. Lei nº 3.071 de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. *Diário Oficial [da] União*. 5 jan. 1916.

\_\_\_\_\_. Congresso Federal. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. *Diário Oficial [da] União*. 11 mar. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm)>. Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. *Diário Oficial [da] União*. 09 ago. 1943. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del5452compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452compilado.htm)>. Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Senado Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)> Acesso em 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *Diário Oficial [da] União*. 17 dez. 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)>. Acesso em 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. 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. Senado Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. 24 set. 1980. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm)>. Acesso em 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Senado Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 12 set. 1990. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8078.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm)> Acesso em 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994. Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. Senado Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 13 jun. 1994. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8884.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8884.htm)> Acesso em 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Poder Executivo. Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)> Acesso em: 24 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.677, de 22 de maio de 2003. Revoga o art. 374 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. Poder Executivo. Brasília, 22/05/2003. *Diário Oficial [da] União*. 23 maio 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.677.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.677.htm)>. Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei no 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei no 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei no 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei no 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Senado Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 2 dez. 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm)> Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Câmara Legislativa. *Diário Oficial [da] União*. Seção 1, 16 set. 1996. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/1996/leicomplementar-87-13-setembro-1996-370965-norma-pl.html>>. Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Poder Executivo. *Diário Oficial [da] União*. 11 jan. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm)>. Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Poder Executivo. *Diário Oficial [da] União*. 1 ago. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Poder Executivo. *Diário Oficial [da] União*. 9 fev. 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp118.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp118.htm)>. Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei Ordinária Federal nº 8.212 de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Poder Executivo.

*Diário Oficial [da] União*. 25 jul. 1991. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm)>. Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria nº 180 de 25 de fevereiro de 2010. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. *Diário Oficial [da] União*. 26 fev. 2010. Disponível em:  
<<http://www.pgfn.gov.br/noticias/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf>>. Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria nº 948 de 15 de setembro de 2017. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR. PGFN. *Diário Oficial [da] União*. 19 set. 2017. Disponível em:  
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309&visao=anotado>>. Acesso em 12 out. 2017.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. Instrução Normativa nº 971 de 13 de novembro de 2009. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Poder Executivo. *Diário Oficial [da] União*. 17 nov. 2009. Disponível em:  
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>>. Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (3ª Turma). Processual civil e civil. Recurso especial. Ação de execução de título judicial. Inexistência de bens de propriedade da empresa executada. Desconsideração da personalidade jurídica. Inviabilidade. Incidência do art. 50 do CC/02. Aplicação da Teoria Maior da Desconsideração da Personalidade Jurídica. Recurso Especial 970635/SP. 1/12/2009. Recorrente: Fermatic Indústria e Comércio de Máquinas Ltda. Recorrido: New Bel Representações Comerciais Ltda. Relator: Ministra Nancy Andrighi. Brasília, 1/12/2009. *Diário [da] Justiça Eletrônico*, 1 dez. 2009. RB v. 554, p. 29. REVJUR, vol. 386 p. 163.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 375. O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente. Brasília, 18/03/2009. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 30 mar. 2009. Disponível em:  
<<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27375%27%29.sub.#TIT1TEMA0>>. Acesso em: 24 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Brasília, 14/04/2010. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 13 maio 2010. Disponível em:  
<<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT1TEMA0>>. Acesso em: 24 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (4ª Turma). Direito do consumidor e processual civil. Recurso especial. Execução frustrada. Pedido de desconsideração da personalidade jurídica. Indeferimento. Fundamentação apoiada na inexistência dos requisitos previstos no art. 50 do código civil de 2002 (teoria maior). Alegação de que se tratava de relação de consumo. Incidência do art. 28, § 5º, do CDC (teoria menor). Omissão. Ofensa ao art. 535 do CPC reconhecida. Recurso Especial nº 1111153/RJ, 06 de dezembro de 2012. Recorrente: Waldir

da Silva Filho. Recorrido: Klm 2002 Veículos Ltda. – Microempresa. Relator: Ministro Luis Felipe Salomão, Brasília, 06/12/2012. *Diário [da] Justiça Eletrônico*, 04 fev. 2013.

Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1201810&num\\_registro=200900303083&data=20130204&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1201810&num_registro=200900303083&data=20130204&formato=PDF)> Acesso em: 24 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (4ª Turma). Direito civil e comercial. Desconsideração da personalidade jurídica. Direito potestativo que não se extingue pelo não uso. Prazo prescricional referente á retirada de sócio da sociedade. Não aplicação. Institutos diversos. Recomposição da pluralidade societária e penhora. Revisão. Súmula 7/STJ. Multa art. 475-J do CPC. Execução provisória. Não incidência. Recurso Especial 1348449/RS. 11/04/2013. Recorrente: Eaton Ltda. Recorrido: Raysul Comércio e Serviços Tecnológicos Ltda. Relator: Ministro Luis Felipe Salomão. Brasília/DF, 11/04/2013. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 4 jun. 2013. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1223992&num\\_registro=201102751046&data=20130604&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1223992&num_registro=201102751046&data=20130604&formato=PDF)> Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (4ª Turma). Direito civil e comercial. Desconsideração da personalidade jurídica. Direito potestativo que não se extingue pelo não-uso. Prazo prescricional referente à retirada de sócio da sociedade. Não aplicação. Institutos diversos. Requisitos para a desconsideração. Revisão. Súmula 7/STJ. Recurso Especial 1312591/RS. Recorrente: Eaton Holding S/A. Recorrido: Raysul Comércio e Serviços Tecnológicos Ltda. Relator: Ministro Luis Felipe Salomão. Brasília, 11/06/2013. *Diário [da] Justiça Eletrônico*, 1 jul. 2013. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1224550&num\\_registro=201200462260&data=20130701&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1224550&num_registro=201200462260&data=20130701&formato=PDF)> Acesso em: 24 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (4ª Turma). Agravo regimental em agravo em recurso especial. Desconsideração da personalidade jurídica. Art. 50 do cc/2002. Teoria maior. Mudança de endereço da empresa. Insuficiência. Aferição da presença dos elementos autorizadores da teoria da disregard doctrine. Súmula 7/stj. Agravo regimental não provido. Agravo Regimental em Agravo em Recurso Especial 159889/SP. Agravante: Milton Marianno. Agravado : E F Comércio de Equipamentos Eletrônicos Ltda. Relator: Ministro Luis Felipe Salomão, Brasília, 15/10/2013. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 18 out. 2013. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1272620&num\\_registro=201200599104&data=20131018&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1272620&num_registro=201200599104&data=20131018&formato=PDF)> Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Tributário. Agravo regimental no recurso especial. Execução fiscal. Responsabilidade tributária de terceiros. Alegação de grupo econômico. Impossibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra empresas constituídas após o fato gerador do tributo de outra empresa, dita integrante do mesmo grupo econômico. Agravos regimentais a que se nega provimento. Agravo Regimental no Recurso Especial 2015/0125689-0. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Prada Incorporação Imobiliária Ltda. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 01/10/2015. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 21 set. 2015. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial>

=52614784&num\_registro=201500979293&data=20151009&tipo=5&formato=PDF>.  
Acesso em 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). Processual civil. Agravo regimental no recurso especial. Cumprimento de sentença. Artigo 50, do CC. Desconsideração da personalidade jurídica. Requisitos. Encerramento das atividades ou dissolução irregulares da sociedade. Insuficiência. Desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Necessidade de comprovação. Questão atrelada ao reexame de matéria fática. Óbice da súmula 7/STJ. Agravo regimental não provido. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.500.103/SC. Agravante: Estado de Santa Catarina. Agravado: Distribuidora de Bebidas Mercúrio Ltda. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília/DF, 9/02/2015. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 18 fev. 2015. Disponível em:  
<[https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/attachments/STJ\\_AGRG-RESP\\_1500103\\_eff33.pdf?Signature=fdmoB5rpklYlOlyRxF%2BmKwrowGQ%3D&Expires=1511382096&AWSSecretKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=0d738dee886d1bd1e68e7a3045319968](https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/attachments/STJ_AGRG-RESP_1500103_eff33.pdf?Signature=fdmoB5rpklYlOlyRxF%2BmKwrowGQ%3D&Expires=1511382096&AWSSecretKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=0d738dee886d1bd1e68e7a3045319968)>  
Acesso em: 27 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Processual civil e tributário. Agravo regimental no agravo de instrumento. Execução fiscal. Redirecionamento aos sócios. Necessidade de observação do prazo prescricional de cinco anos que se inicia com a citação da sociedade para a execução. Entendimento firmado com o escopo de pacificação social e segurança jurídica a ser tutelado no processo, evitando-se a imprescritibilidade das dívidas fiscais. Precedentes. O sobrestamento do julgamento de processos em face de recurso repetitivo (art. 543-c do CPC) se aplica apenas aos tribunais de segunda instância. Agravo regimental da fazenda do estado de são paulo desprovido. AgRg no Ag 1297255/SP. (2010/0061824-5). Agravante: Fazenda do Estado de São Paulo. Agravado: Fábrica de Biscoitos Felipe Ltda. e Outro. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília, DF, 19/03/2015. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 27 mar. 2015. Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=33946641&num\\_registro=201000618245&data=20150327&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=33946641&num_registro=201000618245&data=20150327&tipo=5&formato=PDF)>.  
Acesso em: 26 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. (2ª Turma). Agravo Interno no Recurso Especial. Processual civil. Tributário. Agravo interno no recurso especial. Execução fiscal. Embargos de terceiro. Alienação de bem imóvel. Adquirente de boa-fé. Inscrição em dívida ativa. Fraude à execução. Presunção absoluta. Inaplicabilidade da Súmula 375/STJ. Agravante: Fábio Matarazzo Costa e Maira Pazian Liranco Costa. AgInt no REsp 1.602.109/SP. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Og Fernandes. Brasília, DF. 25/10/2016. *Diário [de] Justiça Eletrônico*. 07 nov. 2016. Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1551231&num\\_registro=201601343180&data=20161107&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1551231&num_registro=201601343180&data=20161107&formato=PDF)>. Acesso em: 13 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). Processual civil e tributário. Embargos de declaração. Ofensa ao art. 535 do CPC configurada. Violação dos arts. 124 e 174 CTN. Responsabilidade solidária. Grupo Econômico. Confusão patrimonial. Prescrição. Não ocorrência. Súmula 7 do stj. EDcl no AgRg no REsp 1511682/PE. Embargos de declaração no agravo regimental no recurso especial 2015/0008680-8. Embargante: Concretta Empreendimentos Imobiliários S/A. Embargado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 08 nov. 2016. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1551170&num\\_registro=201500086808&data=20161108&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1551170&num_registro=201500086808&data=20161108&formato=PDF)>. Acesso em: 13 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (4ª Turma). Agravo interno no agravo em recurso especial. Processo civil. Responsabilidade civil. Cumprimento de sentença. Violação ao art. 535 do CPC/73. Inexistência. Inteligência do art. 50 do CC/2002. Aplicação da teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica. Tribunal de origem que afirma a existência de desvio de finalidade e confusão patrimonial. Revisão. Impossibilidade. Súmula 7/STJ. Precedentes. Agravo não provido. AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 589.840/RS (2014/0249698-3). Agravante: Raul Victor Torrents. Agravado: Ramada Veículos Ltda. Relator: Raul Araújo, Brasília, DF, 18/05/2017. *Diário [da] Justiça Eletrônico* 01 jun. 2017. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=71888717&num\\_registro=201402496983&data=20170601&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=71888717&num_registro=201402496983&data=20170601&tipo=5&formato=PDF)>. Acesso em 13 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça (3ª Turma). Agravo em recurso especial. 1. Ofensa ao art. 535 do cpc/1973. Não ocorrência. 2. Desconsideração da personalidade jurídica. Rediscussão. Impossibilidade. Súmula 7 do stj. 3. Análise do dissídio jurisprudencial prejudicada. 4. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial. AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 1.016.765/SP. (2016/0300581-3). Agravante: Auto Posto Fórmula 3 Ltda. Agravado: Da Rocha Impermeabilizacao e Comercio Ltda. – ME. Relator: Marco Aurélio Bellizze, Brasília, DF, 01/02/2017. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 29 maio 2017. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=68702303&num\\_registro=201603005813&data=20170224&tipo=0](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=68702303&num_registro=201603005813&data=20170224&tipo=0)>. Acesso em: 13 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 136215/RJ. Adicional estadual do imposto sobre a renda (art. 155, II, da C.F.). Impossibilidade de sua cobrança, sem prévia lei complementar (art. 146 da C.F.). Sendo ela materialmente indispensável a dirimência de conflitos de competência entre os estados da federação, não bastam, para dispensar sua edição, os permissivos inscritos no art. 24, par. 3., da constituição e no art. 34, e seus parágrafos, do ADCT. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade da lei n. 1.394, de 2-12-88, do estado do rio de janeiro, concedendo-se a segurança. Recorrente: ATLAM Fornecedor de Comércio e Indústria S/A e Outros. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Brasília, DF, 18/02/1993. *Diário [da] Justiça*. 16 abr. 1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207921>>. Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. 507253. Recorrente: União. Recorrido: Alves Advogados Associados S/C. Relator: Ministro Celso de Mello, Brasília, 11/12/2006, *Diário [da] Justiça*. 22 fev. 2007, p. 00090. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000002962&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 13 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Direito Administrativo e outras matérias de Direito Público. Controle de Constitucionalidade. Processo Legislativo. Questiona expressão "e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada", constante do caput do art. 013,

da Lei nº 8620, de 1993, bem como da expressão "os acionistas controladores", constante do parágrafo único do mesmo dispositivo. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3642. 16 de dezembro de 2005. Requerente: Confederação Nacional do Transporte – CNT. Requerido: Presidente da República Congresso Nacional. Relator: Ministro Cezar Peluso. Brasília, 15 de junho de 2009. *Diário [da] Justiça*. 26 jun. 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3642&processo=3642>>. Acesso em: 13 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Direito tributário. Responsabilidade tributária. Normas gerais de Direito tributário. Art 146, III, da CF. Art. 135, III, do CTN. Sócios de sociedade limitada. Art. 13 da Lei 8.620/93. Inconstitucionalidades formal e material. Repercussão geral. Aplicação da decisão pelos demais tribunais. Recurso Extraordinário 562276. Recorrente: União. Recorrido: Owner's Bonés Promocionais Ltda - ME. Relator: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 03/11/2010. *Diário [da] Justiça Eletrônico*, 10 fev. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28562276.NUME.+OU+562276.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/j8oy5f3>>. Acesso em 13 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). Agravo regimental. Tributário. Responsabilidade tributária. Ausência de correta caracterização jurídica por erro da autoridade fiscal. Violação do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. Inexistência no caso concreto. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 608426/PR. Agravante: BS Colway Pneus Ltda. Agravado: União. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF. 04/10/2011. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 21 out. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629030>>. Acesso em 13 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Hipótese de cabimento do recurso extraordinário pela letra c não configurada. Alegada violação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Ausência de fundamentação. Tributário. Taxa. Capacidade contributiva. Aplicabilidade. Taxa de Utilização de Serviços Públicos Notariais ou de Registros (TSNR). Base de cálculo. Alíquota. Correspondência com o serviço prestado. Necessidade de reexame da legislação local e dos fatos e das provas. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 707948/PE. Agravante: ECISA - Engenharia, Comércio e Indústria S/A e outros. Agravado: Estado de Pernambuco. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 26/05/2015. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 19 jun. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=707948&classe=ARE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 13 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 914979/RJ. Recorrente: Município de Niterói. Recorrido: Associação Salgado de Oliveira de Educação e Cultura – ASOEC. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 01/12/2015. *Diário [da] Justiça Eletrônico*, 01 fev. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000238796&base=baseMonocraticas>>. Acesso em 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). Direito Processual Civil. Reclamação. Garantia da execução fiscal. Súmula vinculante 28. Agravo Regimental na Reclamação nº

20617/RJ. Agravante: James Douglas Tompkins. Agravado: União. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 02/02/2016. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 24 fev. 2016. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=308745620&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 13 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, §7º, da Constituição da República. Revogação parcial de precedente. ADI 1.851. Recurso Extraordinário 593849/MG. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 19/10/2016. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. 31 mar. 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24.SCLA.+E+593849.NUME.%29+OU+%28RE.ACMS.+ADJ2+593849.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a29f2cp>>. Acesso em 13 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 346. A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos. Brasília, DF, 13/12/1963. *Imprensa Nacional*. 1964, p. 151. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=346.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 473. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. Brasília, 03/12/1969. *Diário [da] Justiça*. 10 dez. 1969. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=473.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Súmula Vinculante nº 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. 12/06/2008. *Diário Oficial [da] União*. 20 jun. 2008. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>>. Acesso em: 26 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Súmula Vinculante nº 28. É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário. 03/02/2010. *Diário [da] Justiça Eletrônico*. 17 fev. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV28PSV37.pdf>>. Acesso em 13 jul. 2017.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da legalidade: reserva legal e densidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

CALMON, Sacha. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. In: PARISI, Fernanda; TORRES, Heleno; MELO, José Eduardo, Soares de (Coords.). *Estudos em homenagem ao Professor Roque Carrazza*. São Paulo: Malheiros, 2014. v.1.

CANTANHEDE, Luís Claudio Ferreira. O redirecionamento da execução fiscal em virtude do encerramento irregular da sociedade executada e o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. In: conrado, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coords.). *O novo CPC e seu impacto no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2015. p. 43-69.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil: parte geral*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito comercial*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 6. ed. São Paulo: Forense, 2014.

COSTA, Aldo de Campos. O redirecionamento da execução fiscal segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre: Síntese, v. 18, n. 103, p. 60-65, maio/jun. 2015.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

\_\_\_\_\_. *O princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CURITIBA. Tribunal Regional Federal 4ª Região (2ª Turma). Agravo de instrumento. Execução fiscal. Sociedade empresária. Dissolução irregular. Sócio-gerente. Redirecionamento. Desconconsideração da personalidade jurídica. Inaplicabilidade. Agravo de Instrumento nº 5047140-34.2016.4.04.0000. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Morassi & Cia Ltda – ME. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Curitiba, 21/03/2017. *Diário Eletrônico [da] Justiça Federal*. 29 mar. 2017. Disponível em: <[https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=41490186865721692018641010330&evento=41490186865721692018641056210&key=07fa0a613b91b5c58236b3308227dc50e20f41ec5925b21b36e59da7f4454b01](https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41490186865721692018641010330&evento=41490186865721692018641056210&key=07fa0a613b91b5c58236b3308227dc50e20f41ec5925b21b36e59da7f4454b01)>. Acesso em: 13 jul. 2017.

DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010.

DERZI, Misabel; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar: notas de atualização*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DI SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 1.

ENFAM. *Institucional*. 27 nov. 2014. Disponível em: <<https://www.enfam.jus.br/institucional/>>. Acesso em: 13 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Enunciado nº 53. O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no artigo 133 do CPC/2015. *Seminário O Poder Judiciário e o Novo Código de Processo Civil*. Ago-2015. Disponível em: <<https://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>>. Acesso em: 13 jul. 2017.

FAJERSZTAJN, Bruno et al. Grupos Econômicos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias: Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Lex Magister, 2015. v. 3. p. 79-150.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado. (Coords.). *O novo CPC e seu impacto no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Editora Thomson Reuters, 2016.

\_\_\_\_\_. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2013.

GAJARDONI, Fernando da Fonseca. *O novo CPC e a desconsideração da personalidade jurídica*. 2017. Disponível em: <<https://jota.info/colunas/novo-cpc/o-novo-cpc-e-a-desconsideracao-da-personalidade-juridica-12062017>> Acesso em: 12 jun. 2017.

GAMA, Tácio Lacerda. Contornos jurídicos da responsabilidade tributária entre empresas do mesmo grupo econômico In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias: Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Lex Magister, 2015. v. 3. p. 774-776.

GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 20. ed. Atualização por Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

JARACH, Dino. *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do Direito e do Estado*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

\_\_\_\_\_. *Teoria pura do direito*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1994.

KOURY, Susy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Madri: Marcial Pons, 2007.

LARENZ, Karl. *Derecho civil: parte general*. Tradução de Miguel Izquierdo y Macías. Picavea-Madri: Revista de Derecho Privado, 1978.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Curso de processo civil*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. v. 1.

McNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. *Processo tributário administrativo e judicial*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

\_\_\_\_\_. Grupos Econômicos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias: Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Lex Magister, 2015. v. 3. p. 225-245.

MESSINEO, Francesco. *Manuale di diritto civile e commerciale*. 9. ed. Milano: Giuffrè, 1972.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado: parte geral*. 2. ed. Atualizado por Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2000. Tomo I.

NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de fato e de direito: reflexões acerca de seu conceito In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coords.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo civil na constituição federal*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Administração pública e disregard doctrine. *Revista ESMAFE*, Recife, n. 16, p. 11-24, dez. 2007.

\_\_\_\_\_. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2001.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PORFÍRIO JÚNIOR., Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de Estado e Estado Federal. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004. p.7-8.

QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F de. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica no CPC-2015 e a responsabilidade tributária: primeiras impressões. In: SOUZA JR., Antônio Carlos F. de. *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015. p. 255-278.

RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. Atualizada por Ovídio Rocha Barros Sandoval. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário*. Belo Horizonte: Editora Mandamentos, 2000. p. 127

REPUBLIQUE FRANÇAISE. *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789*. Disponível em: < <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>>. Acesso em: 26 mar. 2016.

REQUIÃO, Rubens. *Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica (disregard doctrine)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

RIO DE JANEIRO. Tribunal Regional Federal da 2ª Região (4ª Turma Especializada). Tributário. Embargos à execução fiscal. Tributos. Responsabilidade. Taxa de coleta de lixo domiciliar (TCLD). Contribuição de iluminação pública (CIP). Imunidade. Descabimento. Recurso desprovido. Apelação Cível nº 201250010009460/ES. Apelante: ECT-Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Apelado: Município de Vitória. Relator: Ferreira Neves. Rio de Janeiro, 02/09/2015. *Diário Eletrônico [da] Justiça Federal*. 25 set. 2015. Disponível em: <[http://www10.trf2.jus.br/consultas/?entqr=3&lr=lang\\_pt&ie=UTF-8&oe=UTF-8&entsp=a&adv=1&ulang=&access=p&entqrm=0&wc=200&wc\\_mc=0&ud=1&filter=0&getfields=\\*&q=&client=v2\\_index&proxystylesheet=v2\\_index&site=v2\\_processual&sort=date:D:S:d1&base=AC&requiredfields=%28-localizacao:baixado%29](http://www10.trf2.jus.br/consultas/?entqr=3&lr=lang_pt&ie=UTF-8&oe=UTF-8&entsp=a&adv=1&ulang=&access=p&entqrm=0&wc=200&wc_mc=0&ud=1&filter=0&getfields=*&q=&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&site=v2_processual&sort=date:D:S:d1&base=AC&requiredfields=%28-localizacao:baixado%29)>. Acesso em 26 Jun. 2016.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 2ª Região (7ª Turma Especializada). Processual civil. Redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. Inaplicabilidade. Recurso provido. Agravo de Instrumento 0008883-79.2016.4.02.0000. Agravante: ANP - Agencia Nacional de Petroleo, Gás Natural e Biocombustíveis. Agravado: Valtair Mombrine Martin Relator: José Antonio Neiva. Rio de Janeiro, 26/10/2016. *Diário Eletrônico [da] Justiça Federal*. 03 nov. 2016. Disponível em: <[http://www10.trf2.jus.br/consultas/?entqr=3&lr=lang\\_pt&ie=UTF-8&oe=UTF-8&entsp=a&adv=1&ulang=&access=p&entqrm=0&wc=200&wc\\_mc=0&ud=1&filter=0&getfields=\\*&q=&client=v2\\_index&proxystylesheet=v2\\_index&site=v2\\_processual&sort=date:D:S:d1&base=AC&requiredfields=%28-localizacao:baixado%29](http://www10.trf2.jus.br/consultas/?entqr=3&lr=lang_pt&ie=UTF-8&oe=UTF-8&entsp=a&adv=1&ulang=&access=p&entqrm=0&wc=200&wc_mc=0&ud=1&filter=0&getfields=*&q=&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&site=v2_processual&sort=date:D:S:d1&base=AC&requiredfields=%28-localizacao:baixado%29)>. Acesso em: 13 jul. 2017.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (1ª Turma). Agravo de instrumento. Execução fiscal. Instituto da desconconsideração da personalidade jurídica da empresa. Reconhecimento de ofício. Impossibilidade. Art. 133 do cpc/2015. Agravo de Instrumento nº 0011846-33.2016.4.03.0000. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: GEEMPA Equipamentos Eletronicos Ltda. Relator: Desembargador Valdeci dos Santos. São Paulo, 27/09/2016. *Diário Eletrônico [da] Justiça Federal*. 03 nov. 2016. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5530176>>. Acesso em: 13. Jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (3ª Turma). Agravo de instrumento. Execução fiscal. Instituto da desconconsideração da personalidade jurídica da empresa. Reconhecimento de ofício. Impossibilidade. Art. 133 do CPC/2015. Agravo de Instrumento nº 0020308-76.2016.4.03.0000. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Prosom Locação de Sistemas de Sonorizacao Ltda. Relator: Desembargador Carlos Muta. São Paulo, 26/01/2017. *Diário Eletrônico [da] Justiça Federal*. 03 fev. 2017. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual/Processo?NumeroProcesso=00203087620164030000>>. Acesso em 13 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Órgão Especial). Processo Civil. Incidente de resolução de demandas repetitivas. Admissibilidade. Execução fiscal. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. IRDR nº 0017610-97.2016.4.03.0000/SP. Requerente: Fazenda Nacional. Requerido: Plush Toys Ind. e Com. Ltda. – EPP. Relator:

Desembargador Paulo Octavio Baptista Ferreira, São Paulo, 0802/2017. *Diário Eletrônico [da] Justiça Federal*. 15 fev. 2017. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5730020>>. Acesso em: 13 Jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (1ª Turma). Direito tributário e Processual Civil. Agravo de instrumento. Execução fiscal. Redirecionamento do feito ao sócio da pessoa jurídica. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Necessidade. Agravo de instrumento provido. Agravo de instrumento nº 0022670-51.2016.4.03.0000/SP. 09/06/2017. Agravante: Hermes Schincariol Junior. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal Wilson Zauhy. São Paulo, 09/06/2017. *Diário Eletrônico [da] Justiça Federal*. 12 jun. 2017. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/6092936>>. Acesso em: 13 jul. 2017.

SANCHES, Sydney. Desconsideração da pessoa jurídica exige prova cabal. 7 fev. 2014. *CONJUR*. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-fev-07/sydney-sanches-desconsideracao-pessoa-juridica-exige-prova-cabal>>. Acesso em: 08 mai 2017.

SANTIAGO, Igor Mauler. Praticabilidade e razoabilidade na quantificação das taxas. In: DERZI, Misabel (Coord.). *Construindo o direito tributário na constituição*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 294.

SANTOS, Cássio Vieira Pereira dos. Natureza das normas de decadência e prescrição tributárias. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.). *Decadência e prescrição em direito tributário*. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 25-37

SCAFF, Fernando Facury; DA SILVEIRA, Alexandre Coutinho. Responsabilidade tributária extensiva a empresas do mesmo grupo econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias: Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Lex Magister, 2015. v. 3. p. 751.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 1995.

TEIXEIRA DE FREITAS, Augusto. *Código Civil: Esboço*. Brasília: Ministério da Justiça - Departamento de Imprensa Nacional, 1983. v. I.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do direito no código tributário nacional e no novo código civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Editora Quatier Latin, 2004. p. 52.

\_\_\_\_\_. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

UCKMAN, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. Tradução Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

VILLEGAS, Hector. B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7. ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1999.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.