

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC/SP**

Daniela Bordalo Grota

**O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E SUA  
APLICAÇÃO NA SEARA TRIBUTÁRIA**

**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**SÃO PAULO  
2016**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**PUC – SP**

Daniela Bordalo Grota

**O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E SUA  
APLICAÇÃO NA SEARA TRIBUTÁRIA**

Trabalho Final apresentado à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, como exigência parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Dra. Marina Vieira de Figueiredo.

**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**SÃO PAULO**  
2016

Banca Examinadora

---

---

---

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo central demonstrar a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica na seara tributária e, por via de consequência, o incidente relativo a tal teoria trazido no Novo Código de Processo Civil.

O estudo inicia-se com as definições da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, das espécies de responsabilidade tributária e do próprio instituto processual criado pelo Novo Código de Processo Civil para ao fim confrontar as semelhanças e diferenças entre cada um dos institutos, definindo-se sua aplicabilidade ou não e a motivação para tanto.

O trabalho visa trazer uma análise que, embora embasada em doutrina e jurisprudência de diversas posições, seja crítica e pragmática da questão com o intuito também de resolver a problemática existente atualmente sobre a matéria relativa a total lacuna legislativa.

Palavras chave: incidente de desconsideração da personalidade jurídica, novo Código de Processo Civil, responsabilidade tributária, personalidade jurídica, direito tributário.

## **ABSTRACT**

This paper intends to introduce the position on the application of disregard of the theory of legal personality in tax law and, in consequence, the issue concerning this theory brought in the New Code of Civil Procedure.

The study starts from the disregard of the theory of definitions of legal personality, the species of tax liability and own procedural institute created by the New Civil Procedure Code to the end compare the similarities and differences between each of the institutes, defining its applicability or not and the motivation to do so.

At the end, the paper objective to bring an analysis, which, although grounded in doctrine and jurisprudence of various positions, critical and pragmatic of the issue in order also to solve the problems currently existing on the matter on full legislative gap.

**Keywords:** incident of disregard of the theory of legal personality, new Code of Civil Procedure, tax liability, legal personality, tax law.

## SUMÁRIO

RESUMO .....	4
ABSTRACT .....	5
INTRODUÇÃO .....	7
1. A desconsideração da personalidade jurídica.....	9
1.1 O conceito de pessoa jurídica.....	9
1.2 O art. 50 do CC e as hipóteses para que haja desconsideração da personalidade jurídica .....	12
2. A responsabilidade tributária e suas modalidades.....	14
2.1 A responsabilidade por substituição.....	18
2.1.1 Conceito .....	18
2.1.2 Estrutura lógica da norma de substituição tributária .....	19
2.2 A responsabilidade por solidariedade.....	20
2.2.1 Conceito .....	20
2.2.2 Estrutura lógica da norma de solidariedade .....	21
2.3 A responsabilidade por sucessão.....	21
2.3.1 Conceito .....	21
2.3.2 Estrutura lógica da norma de responsabilidade por sucessão.....	23
2.3.3 Espécies de responsabilidade por sucessão.....	24
2.4 A responsabilidade de terceiros.....	28
2.4.1 Conceito e suas espécies.....	28
2.4.2 Estrutura lógica da norma de responsabilidade de terceiro.....	30
2.5 A responsabilidade por infrações .....	31
2.5.1 Conceito e suas espécies.....	31
3. O incidente de desconsideração de personalidade jurídica no NCPC.....	32
4. A aplicação do incidente de desconsideração de personalidade jurídica no âmbito tributário .....	34
4.1 Delimitação do âmbito de aplicação .....	34
4.2 Hipóteses de responsabilidade tributária e a ocorrência da desconsideração da personalidade jurídica.....	35
4.2.1 Hipóteses de responsabilidade tributária em que não há desconsideração da personalidade jurídica.....	35
4.2.2 Hipóteses de responsabilidade tributária de terceiro e a desconsideração da personalidade jurídica.....	37
CONCLUSÃO .....	45
Bibliografia .....	47

## INTRODUÇÃO

É fato que na seara tributária o tema relativo à responsabilidade tributária é de grande interesse a todos os envolvidos, seja o fisco, seja o contribuinte, pois, de um lado, é por tal instituto que se garante a arrecadação tributária principalmente em sede de execuções fiscais e, de outro ângulo, é por tal instituto que o patrimônio de diversas pessoas é comprometido sem que elas sequer tenham conhecimento efetivo do tributo que lhe é exigido ou tenham direito a se defender previamente.

Embora tenha importância inegável, não há legislação processual específica determinando os limites e formas a se dar, legal e constitucionalmente, a constrição patrimonial de pessoas físicas e jurídicas em razão da responsabilidade tributária.

Em razão disso, surgiram diversas doutrinas e jurisprudências que ora caminham em sentido congruente ora são totalmente discrepantes, o que, ao fim, somente enraíza mais ainda a insegurança causada pelo próprio sistema jurídico brasileiro.

Tal insegurança jurídica, além de ir de encontro à Carta Magna, também desincentiva o crescimento do País. Ao invés de se proteger os cidadãos, a ausência de legislação acaba por desestimular novos projetos e empreendedores, pois, atualmente, encontrar-se em cargo de gestão, por menor que seja esta, ser sócio ou então incorporar ou cindir uma pessoa jurídica, por exemplo, representam atos de imensurável risco.

Como descrito pela doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira (2011, p. 331) e Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 658), a grande relevância de se estudar o tema responsabilidade tributária decorre exatamente de como ela é utilizada de forma desmedida e sem qualquer regulamentação:

“Afim de contas, o impacto da percussão fiscal mexe com valores fundamentais da pessoa humana – propriedade e liberdade -, de tal sorte que não se pode admitir transponha o legislador certos limites, representados por princípios lógico-jurídicos e também jurídico-positivos.”

“É impensável, num país civilizado e que se constitua em Estado de Direito, que pessoas físicas ou jurídicas sejam abusadas com cobranças manifestamente indevidas, iniciadas com constrições draconianas de seus patrimônios, e submetidas a constrangimentos materiais e morais por anos a fio, enquanto esperam por julgamentos finais tardios e nem sempre adequados.

O grave e sério para o Estado Brasileiro é que ninguém é responsabilizado por calamidades como estas!

Então, estudemos a responsabilidade tributária, para que ela seja adequadamente entendida e utilizada sem desvio, mas exijamos a responsabilidade dos agentes

públicos que se afastem, voluntariamente ou não, dos limites dos seus poderes e das suas funções.”

É diante desse cenário de ausência legislativa que se torna relevante, com a entrada em vigor do novo Código de Processo Civil – o qual traz regras acerca do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica –, o estudo da responsabilidade tributária e sua caracterização ou não como hipótese em que a personalidade jurídica é afastada.

O objetivo, assim, do estudo é trazer posição acerca da aplicação da desconconsideração da personalidade jurídica e do incidente processual recentemente criado na seara tributária, traçando-se, para tanto, as diferenças e semelhanças e as repercussões destas na conclusão.

Para tanto é trazido um estudo primeiramente do instituto da desconconsideração da personalidade jurídica, seguido da responsabilidade tributária, com exceção daquelas decorrentes de infrações, e do incidente processual recém criado para que haja a desconconsideração da personalidade jurídica.

Depois de tais estudos, enfrenta-se o ponto central do trabalho: em alguma das hipóteses de responsabilidade tributária ocorre a desconconsideração da personalidade jurídica e, neste caso, há possibilidade, levando em conta o novo *códex* processual e as leis tributárias, de aplicação do incidente aos processos judiciais e administrativos?

Decerto que não se pretende aqui esgotar a temática, inclusive porque ela ainda é nova, levando em conta que o novo Código de Processo Civil entrou em vigor há menos de 1 (um) ano e também a extrema variação existente na doutrina e na jurisprudência acerca da questão. Tem-se em mente trazer a tona as posições existentes sobre a questão e seu embasamento e, ao fim, contribuir para que a questão seja colocada em destaque para que estudos mais aprofundados sejam realizados em prol do Estado Democrático de Direito, da segurança jurídica entre outros primados basilares do direito.

## 1. A desconsideração da personalidade jurídica

### 1.1 O conceito de pessoa jurídica

Embora o conceito de pessoa jurídica seja um dos mais discutidos no Direito, como leciona Sílvio de Salvo Venosa (2014. p. 243)<sup>1</sup>, para o presente trabalho trataremos da questão tendo por base quatro teorias, a saber: (i) teoria da ficção; (ii) teoria da equiparação; (iii) teoria orgânica; e (iv) teoria da realidade.

A teoria da ficção determina que a pessoa jurídica é irreal, desprovida por completo de existência, sendo que, para essa corrente, o direito a cria artificialmente, sendo, assim, mera ficção.

Já a teoria da equiparação determina que a pessoa jurídica não teria uma personalidade própria. Seu surgimento decorreria da existência de um patrimônio e de sua equiparação, pelo direito, às pessoas naturais.

Para a teoria orgânica, a pessoa jurídica é uma realidade existente, análoga à pessoa física, possuidora de um *corpus* e um *animus*.

Por fim, a teoria da realidade, levando em conta que o direito cria seus próprios institutos e os dota de personificação, traduz a pessoa jurídica como sendo um produto da técnica jurídica. Veja como o doutrinador Caio Mario da Silva Pereira (2015. p. 246) expõe acerca da teoria da realidade:

“O jurista moderno é levado, naturalmente, à aceitação da teoria da realidade técnica, reconhecendo a existência dos entes criados pela vontade humana, os quais operam no mundo jurídico adquirindo direitos, exercendo-os, contraindo obrigações, seja pela declaração de vontade, seja por imposição da lei. Sua vontade é distinta da vontade individual dos membros componentes; seu patrimônio, constituído pela afetação de bens, ou pelos esforços dos criadores ou associados, é diverso do patrimônio de uns e de outros; sua capacidade, limitada à consecução de seus fins pelo fenômeno da especialização, é admitida pelo direito positivo. E, diante de todos os fatores de sua autonomização, o jurista e o ordenamento jurídico não podem fugir da verdade inafastável: as pessoas jurídicas existem no mundo do direito e existem como seres dotados de vida própria, de uma vida real.”

Veja como Sílvio de Salvo Venosa (2014. p. 246) traz a questão:

“Como acentua Washington de Barros Monteiro (2005, v. 1:131), a “teoria da realidade técnica” surge como teoria eclética entre a teoria da ficção e a teoria da

---

<sup>1</sup> “É por demais polêmica a conceituação da natureza da pessoa jurídica, dela tendo-se ocupado juristas de todas as épocas e de todos os campos do Direito. Como diz Francisco Ferrara (1958:18), com frequência o problema dessa conceituação vê-se banhado por posições e paixões políticas e religiosas e, de qualquer modo, sobre a matéria formou-se uma literatura vastíssima e complexa, cujas teorias se interpenetram e se mesclam, num emaranhado de posições sociológicas e filosóficas. Na verdade, o conceito de pessoa jurídica é um dos assuntos mais tormentosos em Direito. Intuitivamente, percebemos, quer se trate de sociedades, quer se trate de associações, quer se trate de fundações, destacar-se delas algo que as transforma em entidade que não se confunde com as pessoas que as constituíram ou as dirigem, nem com as pessoas que são beneficiadas por sua atividade. Sua personalidade é distinta.”

realidade orgânica, pois reconhece traços de validade em ambas, uma vez que admite que só o homem é passível de direitos e obrigações e que a personalidade da pessoa jurídica deriva de uma criação, de uma técnica jurídica. A doutrina de Ferrara (1958:32 ss) deve ser incluída nessa última. Para ele a personalidade jurídica, tanto individual como coletiva, não é fato nem ficção. É categoria jurídica, criada pelo Direito. A pessoa jurídica funciona como conceito unificador das relações jurídicas entre os indivíduos e as organizações. A realidade jurídica a que se refere é meramente abstrata, ideal, como sucede a todos os institutos jurídicos, porque a pessoa jurídica, diferentemente dos seres humanos, não se vê, nem se toca.”

A doutrina majoritária vê a pessoa jurídica pela ótica da teoria da realidade e é a que será adotada nesse trabalho, sobretudo por conta das previsões existentes no Código Civil, veja-se:

“Para nosso direito positivo, a pessoa jurídica tem realidade objetiva, porque assim está estabelecido na lei. Diz o art. 45 do Código Civil que “começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado” com a inscrição do ato constitutivo no registro competente, e o art. 20 do antigo diploma legal rezava que “as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros”.<sup>1</sup> E o art. 21 enunciava as hipóteses em que “termina a existência da pessoa jurídica”. Para nosso direito, portanto, a pessoa jurídica é uma criação técnica.” (VENOSA. 2014. p. 248)

“Os direitos da personalidade são atributos da pessoa física. A ela concede-se a proteção de sua integridade física e moral. Tendo em vista que a pessoa jurídica é uma criação do direito para a realização das finalidades humanas, o Código, no art. 52, estende-lhe as garantias que a ela são asseguradas, evidentemente naquilo em que houver cabimento.” (PEREIRA. 2015. p. 246)

Com o nascimento da personalidade jurídica surge também a separação dos bens dos sócios do patrimônio da sociedade, denominado tal fenômeno ou primado de autonomia patrimonial.

Como leciona Justen Filho (1987. p. 49) o exercício de atividade econômica, por meio de associação de pessoas e criação de pessoas jurídicas, é muito mais vantajoso a todos do que o desempenho desta de forma isolada.

A observação do duto doutrinador leva em conta o fato de a pessoa jurídica não acarretar apenas riqueza aos seus sócios como também à sociedade em si, gerando emprego, trabalho, estímulos sociais, ou seja, cumprindo a sua função social como discriminado na Carta Magna:

“uma técnica de incentivação, pela qual o direito busca conduzir e influenciar a conduta dos integrantes da comunidade jurídica. A concentração de riqueza e a conjugação de esforços inter-humanos afiguram-se um resultado desejável não em si mesmo, mas como meio de atingir outros valores e ideais comunitários” (JUSTEN FILHO. 1987. p. 49)

Por conta de todas as benesses trazidas pela pessoa jurídica, inevitável tornou-se a criação de uma regra que garantisse a separação do patrimônio das pessoas jurídicas daqueles que contribuíram com seu capital social (sócios).

Para incentivar a junção de pessoas para a consecução de determinado fim e a produção, por conseguinte, de riqueza, repita-se, à sociedade como um todo, era e ainda é necessário minorar os riscos a que elas estão expostas e por isso criou-se a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas.

Por meio de tal instituto é garantido ao sócio que a pessoa jurídica responda com seu patrimônio pelas obrigações contraídas sem que haja comprometimento, automático e irrestrito, dos seus bens que se encontram salvaguardados.

O mero insucesso da pessoa jurídica não seria e não é até hoje hipótese eleita, pelo Código Civil, como autorizadora à expropriação de bens dos sócios, tudo, repita-se, com o intuito de incentivar a união de pessoas, tendo por base não só a produção de riqueza, mas também o desenvolvimento social, empregatício, econômico, entre outros.

Veja-se como o Supremo Tribunal Federal, no RE 370.212<sup>2</sup>, já tratou da questão:

“Sintetizo: a Constituição não contém nenhuma disposição que obrigue o cidadão a ter sucesso econômico ou profissional. Também não se espera que as pessoas lançadas à sorte em empreendimentos empresariais tenham sempre capacidade administrativa pujante.

O direito fundamental assegurado na Carta Magna refere-se ao dever do Estado de permitir e prover os meios para a busca do sucesso, da felicidade e do bem comum. Em matéria tributária, estes postulados se manifestam no princípio da capacidade contributiva, pois não há imposição fiscal sem riqueza.”

Bem verdade que a autonomia patrimonial não está mais expressa no atual Código Civil como se encontrava no Código Civil de 1916, mas ela é regra cogente que norteia diversos outros dispositivos atuais não só de direito material como de cunho processual.

Assim, a autonomia patrimonial da pessoa jurídica encontra respaldo não só em regras de direito material como também de direito processual e até mesmo em primados constitucionais basilares, tais como da propriedade e da livre iniciativa.

Por tudo isso, a autonomia patrimonial ganha ares de princípio de vital importância para o desenvolvimento da atividade econômica, pois minorar riscos daqueles que pretendem empreender, incentivando-os e, assim, por fim, possibilitando o alcance da função social da pessoa jurídica em obediência ao primado da livre iniciativa e da propriedade.

---

<sup>2</sup> RE 370212 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 19/10/2010, DJe-218 DIVULG 12-11-2010 PUBLIC 16-11-2010 EMENT VOL-02431-01 PP-0004.

## **1.2 O art. 50 do CC e as hipóteses para que haja desconsideração da personalidade jurídica**

Tendo por base o primado da autonomia patrimonial, visto acima, contemplam-se, de outro lado, diversos casos em que a pessoa jurídica criada é utilizada, em verdade, para atingir fins distantes daqueles disponibilizados pela lei e por isso o direito não confere caráter absoluto ao primado em questão.

Até porque é de se lembrar que embora a pessoa jurídica seja distinta de seus sócios, ela tem ligação intrínseca com estes, pois são eles, em verdade, que acarretaram seu surgimento e agem, dia a dia, em seu nome.

Atos distantes daqueles vinculados com a finalidade que a pessoa jurídica foi criada ou que a lei descreve como plausível sempre guardam relação com a pessoa natural de seus sócios ou daqueles que, mesmo não sendo seus sócios, tem poder de comando.

Surge daí a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, em verdade, como equalizador do primado da autonomia patrimonial e da vedação da utilização ilegal da pessoa jurídica.

Tal instituto é criado em proteção ao terceiro lesado, mas também protege a própria pessoa jurídica não deixando que ela responda por um ato ilícito praticado por seu sócio.

Neste cerne, inclusive é preciso que fique claro que a desconsideração da personalidade jurídica não acarreta a nulidade da pessoa jurídica, tampouco sua extinção.

Em verdade, em uma relação jurídica celebrada entre a pessoa jurídica e um terceiro, em que fica comprovado que houve desvio de finalidade ou confusão patrimonial, o sócio é chamado a responder civilmente, compondo a partir dali o polo passivo da relação jurídica com o terceiro.

Como se está diante, de um lado, de casos em que há abuso da pessoa jurídica e, de outro lado, de primado que se embasa na função social da pessoa jurídica e na própria ordem econômica, a personalidade jurídica somente pode ser desconstituída em casos delimitados em lei.

É verdade que neste cerne existem duas grandes teorias aceitas: a maior e a menor.

A teoria maior é aquela que determina que a desconsideração da personalidade jurídica só pode ocorrer havendo **abuso** da personalidade jurídica, sendo que esta é caracterizada, de acordo com o Código Civil (art. 50) pelo **desvio de finalidade ou confusão patrimonial**.

A teoria menor, de outro lado, é aquela que parte de uma premissa totalmente diversa, qual seja, a insolvência da pessoa jurídica.

Para essa teoria a insolvência é hipótese suficiente e autorizadora da desconsideração da personalidade jurídica, pouco importando se houve desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Não havendo condições de a pessoa jurídica adimplir com suas obrigações, há possibilidade de se instar os sócios para responderem por ela.

Decerto que as duas teorias são aplicáveis no direito brasileiro, mas a segunda delas – teoria menor – é somente aplicável no **direito do consumidor e ambiental**.

Confira-se como a aplicabilidade de tais teorias já foi explicada pela Ministra Nancy Andrighi:

“Acerca da responsabilidade dos administradores e sócios pelas obrigações imputáveis à pessoa jurídica, em que pese o brilhantismo da tese adotada pelo i. Min. Relator, considero algumas observações pertinentes, em especial no que respeita aos contornos atuais do instituto da desconsideração e a disciplina adotada pelo CDC a respeito.

A teoria da desconsideração da pessoa jurídica, quanto aos pressupostos de sua incidência, subdivide-se em duas categorias: teoria maior e teoria menor da desconsideração.

A teoria maior não pode ser aplicada com a mera demonstração de estar a pessoa jurídica insolvente para o cumprimento de suas obrigações. Exige-se, aqui, para além da prova de insolvência, ou a demonstração de desvio de finalidade, ou a demonstração de confusão patrimonial.

A prova do desvio de finalidade faz incidir a **teoria (maior) subjetiva da desconsideração**. O desvio de finalidade é caracterizado pelo ato intencional dos sócios em fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica.

A demonstração da confusão patrimonial, por sua vez, faz incidir a **teoria (maior) objetiva da desconsideração**. A confusão patrimonial caracteriza-se pela inexistência, no campo dos fatos, de separação patrimonial do patrimônio da pessoa jurídica e do de seus sócios, ou, ainda, dos haveres de diversas pessoas jurídicas.

A teoria maior da desconsideração, seja a subjetiva, seja a objetiva, constitui a regra geral no sistema jurídico brasileiro, positivada no art. 50 do CC/02.

**A teoria menor da desconsideração**, por sua vez, parte de premissas distintas da teoria maior: para a incidência da desconsideração com base na teoria menor, basta a prova de insolvência da pessoa jurídica para o pagamento de suas obrigações, independentemente da existência de desvio de finalidade ou de confusão patrimonial.

Para esta teoria, o risco empresarial normal às atividades econômicas não pode ser suportado pelo terceiro que contratou com a pessoa jurídica, mas pelos sócios e/ou administradores desta, ainda que estes demonstrem conduta administrativa proba, isto é, mesmo que não exista qualquer prova capaz de identificar conduta culposa ou dolosa por parte dos sócios e/ou administradores da pessoa jurídica.

No ordenamento jurídico brasileiro, a **teoria menor da desconsideração** foi adotada excepcionalmente, por exemplo, no Direito Ambiental (Lei nº. 9605/98, art. 4º) e no Direito do Consumidor (CDC, art. 28, § 5º).<sup>3</sup>

Para as relações reguladas pelo Código Civil, as quais se encontram as que serão estudadas, a teoria aplicável é a maior em que, repita-se, tem de haver o **abuso** da personalidade jurídica, sendo esta caracterizada ou pelo **desvio de finalidade** ou pela **confusão patrimonial**. Veja-se o art. 50, do Código Civil:

“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.”

Da leitura do texto legal, vê-se que a desconsideração da personalidade jurídica é autorizada no caso de **abuso da personalidade jurídica cível** só ocorrerá em 2 (duas) hipóteses: (i) confusão patrimonial; ou (ii) desvio de finalidade.

A confusão patrimonial parte da premissa de que o primado basilar que norteia a pessoa jurídica é a separação patrimonial. O patrimônio criado pela pessoa jurídica tem como base primordial ser diverso do sócio.

Se a autonomia patrimonial não é respeitada pelos sócios não há justificativa para que seja observada por terceiros. Em verdade, nestes casos a pessoa jurídica naturalmente é utilizada para fins distintos ao que foi criada.

Conforme Fábio Konder Comparato (COMPARATO. 2008. p. 356), a finalidade da pessoa jurídica é a separação patrimonial e, assim, a falta de respeito de tal aspecto é causa inerente da desconsideração da personalidade jurídica.

Já o desvio de finalidade se verifica com a desvinculação das atividades efetivas com aquelas descritas no ato constitutivo. Em verdade, a pessoa jurídica é utilizada para fim diverso, irregular e danoso daquele que fora autorizado e tal utilização gera lesão a terceiros:

“O desvio de finalidade ocorre quando a pessoa jurídica for indevidamente utilizada para fins diversos dos previstos no ato constitutivo, e dos quais se infira a deliberada aplicação da sociedade em finalidade irregular ou danosa, provocando necessariamente lesão de terceiros.” (FERRAGUT. 2015. 953/987)

## 2. A responsabilidade tributária e suas modalidades

---

<sup>3</sup> STJ, 3a Turma, RESP 279.273/SP, rel. Min. Nancy Andrighi, j. 4-12-2003, não conheceram dos recursos, por maioria, DJ 29-3-2004, p. 230.

Para se iniciar o estudo sobre a responsabilidade tributária, imprescindível que se analise o conseqüente da regra matriz de incidência tributária, mais especificamente, o critério pessoal ocupado pelo sujeito ativo e sujeito passivo.

O sujeito ativo é aquele que detém o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária. Em outras palavras, é, em geral, o fisco, assim entendido como a pessoa jurídica de direito público que tem o direito de exigir o pagamento do tributo.

Veja-se como o Prof. Paulo de Barros Carvalho (2013. P. 631/632) determina o significado do termo:

“Esta é composta por dois sujeitos, sendo um – o sujeito ativo – o titular do direito subjetivo público de exigir o cumprimento da prestação pecuniária equivalente ao tributo, e o outro – o sujeito passivo portador do dever jurídico de adimplir referida prestação.”

Vê-se que a relação jurídica tributária tem dois polos distintos. Um deles é ocupado pelo sujeito ativo – detentor do direito de exigir o tributo – e o outro é ocupado pelo sujeito passivo que é definido, pela maioria da doutrina, como sendo aquele de quem se exige o tributo:

“Sujeito passivo da obrigação tributária é, por sua vez, a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária. Esse é, em termos jurídicos, o contribuinte, ou seja, aquele que deve realizar o pagamento dos tributos eventualmente devidos.” (CARVALHO. 2013. p. 632)

“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. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo. É sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência.” (ATALIBA. 1996. p. 77)

“Sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação.” (AMARO. 2007. P. 297)

O art. 121 define sujeito passivo da obrigação tributária principal como a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária<sup>16</sup>. O parágrafo único daquele dispositivo prevê duas modalidades de sujeito passivo: o contribuinte e o responsável, sendo ele contribuinte “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, e responsável “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

O CTN define o sujeito passivo a partir da relação que ele possui com a situação prevista em lei como sendo o fato gerador da obrigação tributária. Quem possui relação direta e pessoal com tal situação, ou seja, quem pratica o fato gerador, é contribuinte, sendo responsável aquele que, por exclusão, não pratica o ato definido como fato gerador, mas, ainda assim, por força de lei, deve cumprir a obrigação tributária. (OLIVEIRA. 2011. p. 331)

Partindo das definições, adota-se a trazida pela Professora Maria Rita Ferragut (2002. p. 29):

“Para nós, é a pessoa física ou jurídica, provada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do pólo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta.”

Como se vê o ponto fulcral para a doutrinadora é que o sujeito passivo é aquele que ocupa o pólo passivo da relação jurídico tributária e não necessariamente quem suporta ou tem como suportar com o pagamento do tributo. Tanto é assim que ela faz ressalva importante em sua obra (FERRAGUT. 2002. p. 29):

“Não percamos de vista esse ponto fundamental: *sujeito passivo é aquele que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária*, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal.”

O art. 121 do CTN traz, em seu parágrafo único, a determinação de que existe o contribuinte, que é aquele que pratica o fato jurídico tributário, e o responsável, que nada mais é do que a pessoa eleita pela lei para pagar o tributo.

Aqui vale ressalva importante: a responsabilidade tributária, diferente da cível, nem sempre está ligada a um ilícito praticado por aquele que, embora não realize o fato jurídico tributário, é chamado legalmente a pagar o tributo:

“Diferentemente da responsabilidade civil que, salvo nas exceções legais surge da prática de ato ilícito culposo ou doloso, que resulte em dano a terceiro, e que implica a obrigação de indenizar; a responsabilidade tributária, embora em alguns casos requeira a prática de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), por diversas vezes existe independentemente deles (artigos 129 ao 133 do CTN).” (FERRAGUT. 2002. P. 32/33)

Como se vê, e este é um ponto importante para caracterizar a norma de responsabilidade, alguns casos de responsabilidade independem para existir da prática de um ato ilícito.

O fato é que ocorrendo um fato, seja ele lícito ou ilícito, desde que previsto em lei e não tipificado como fato jurídico tributário, haverá a constituição de uma relação jurídica entre o sujeito ativo e o responsável.

Embora a preposição responsabilidade tributária tenha mais de uma definição<sup>4</sup>, para este trabalho interessa sua análise enquanto preposição prescritiva que pode ou não alterar a norma individual ou concreta:

---

<sup>4</sup> “O enunciado ‘responsabilidade tributária’ detém mais de uma definição, posto tratar-se de *preposição prescritiva, relação e fato*. (...) Como *preposição prescritiva*, responsabilidade tributária é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de conduta, que, a partir de um fato não-tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária. Poderá tanto constar do veículo introdutor que institui o tributo, quanto de um outro. Independente da hipótese, é significação que comporá a constrição da norma jurídica completa. (FERRAGUT. 2002. P. 33/34)

“A responsabilidade é proposição que tem o condão de alterar a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, sempre que esta norma (a de constituição) tiver inicialmente previsto um outro indivíduo como sujeito passivo da relação (responsabilidade por sucessão). Por outro lado, é proposição que não altera a norma individual e concreta de constituição do crédito, se, desde o início, o responsável tributário for o sujeito passivo da relação (responsabilidade por substituição, por solidariedade, responsabilidade de terceiro e por infrações).” (FERRAGUT. 2002. 33/34)

Daí já se tira também as suas modalidades, como sendo: (i) pessoal; (ii) subsidiária ou (iii) solidária.

É pessoal a responsabilidade se o terceiro elencado na lei é chamado a pagar o tributo **desde o início**. Caso o contribuinte seja primeiramente chamado a quitar e no caso de impossibilidade o terceiro é chamado a responder, diante se está da responsabilidade subsidiária. De outro lado, se tanto o contribuinte como o terceiro pode ser acionado, sem qualquer benefício de ordem, a responsabilidade é solidária.

Alguns pontos ainda restam a ser apreciados para fins deste trabalho, qual seja, a natureza da norma de responsabilidade, bem como da relação jurídica instaurada.

Como em certos casos a responsabilidade tributária independe, para existir, da prática de um ato ilícito pelo responsável conclui-se que nem sempre a responsabilidade tributária é norma sancionadora, baseando-se para tanto e mais uma vez nas lições da Professora Maria Rita Ferragut.

Vale ressaltar que tal ponto não é o admitido pela maioria da doutrina. O próprio Professor Paulo de Barros Carvalho (2013. p. 648) em sua obra *Direito Tributário, Linguagem e Método* elenca em todas as hipóteses legais de responsabilidade tributária o viés sancionatório da norma para defender sua ideia nesse sentido:

“Não é demasia repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, motivo pelo qual o liame da responsabilidade, nos termos traçados pelo Código Tributário Nacional, apresenta caráter sancionatório. (...)”

No entanto e com todo o respeito a doutrina majoritária, acredita-se que se há situações em que a responsabilidade não tem relação com ato ilícito, ou seja, o terceiro eleito pela lei não teve de praticar ato ilícito para ser lá elencado, não há sempre caráter sancionatório na norma, o qual, na visão deste trabalho, não poderia se confundir, com toda a vênua, com dever de cooperação, já que só há sanção se houver ilícito:

“Não classificamos as normas primárias de sub-rogação total ou parcial acima analisadas como sancionatórias, porque consideramos que a sanção é consequência necessária de um antecedente ilícito, fato não observado nas hipóteses mencionadas.” (FERRAGUT. 2002. p. 50/51)

De outro lado e também divergindo da doutrina majoritária, acredita-se que a relação jurídica tributária de responsabilidade tem sim caráter tributário ancorando-se nas seguintes justificativas trazidas pela doutrina, ainda que minoritária:

“Para nós, a natureza jurídica da norma de responsabilidade é sempre tributária, nas modalidades de norma primária dispositiva ou sancionadora. (...)” (FERRAGUT. 2002. p. 50/51)

Se uma relação jurídica, para ser tributária, tem de ter de um lado alguém exigindo o tributo e de outro alguém com o dever de pagar o tributo e, por óbvio, tendo por objeto a prestação pecuniária, indaga-se: por que a relação de responsabilidade não seria de tal natureza?

Todas as características acima mencionadas estão presentes a relação jurídica de responsabilidade. Há alguém exigindo o tributo de outra pessoa que tem o dever legal de quitar o tributo e, por óbvio, o objeto é sim a prestação pecuniária que se adimplida extingue o crédito tributário.

Com tais premissas passa-se abaixo a tecer considerações acerca de cada uma das espécies de responsabilidade tributária.

## **2.1 A responsabilidade por substituição**

### **2.1.1 Conceito**

Primeiramente é preciso se destacar que a responsabilidade por substituição veio prevista na Carta Magna no art. 150, §7º, da seguinte forma:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 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.”

Embora só tenha trazido o legislador constituinte uma dentre as modalidades de tal responsabilidade, o restante das leis complementares e o próprio CTN, no art. 128, abaixo transcrito, trouxeram a possibilidade legal das demais modalidades:

“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.”

Não haverá aqui aprofundamento sobre o tema e a extensão das modalidades, pois a responsabilidade por substituição não será, ao fim, o grande alvo de atenção do presente estudo, mas, sendo como é modalidade de responsabilidade tributária, torna-se importante sua análise.

Pois bem. A expressão “substituição” adotada, como bem leciona o Prof. Paulo de Barros Carvalho (2013. P. 656), não é apropriada para se obter a definição exata de tal modalidade de responsabilidade.

Isso, porque não há, em verdade, em momento algum, substituição do pólo passivo da obrigação tributária. A lei não estabelece em momento algum o substituído como sujeito passivo. Veja-se como o Prof. Paulo de Barros Carvalho leciona sobre a questão (2013. P. 656):

“Não sobeja repisar que a substituição de que falam os mestres, ou que registram os textos prescritivos, dista de ser um fenômeno jurídico em que um sujeito de direitos cede lugar a outro sujeito de direitos, sob o pálio de determinado regime, como sugere o termo. A modificação se produz antes que o texto seja editado, em tempo de antecede o aparecimento da disciplina jurídica sobre a matéria. Estamos diante de algo que se opera em intervalo meramente político, quando o legislador prepara sua decisão e a norma ainda não logrou entrar no sistema.”

O que se quer dizer é que a lei que trata sobre a responsabilidade por substituição já traz desde já o substituto como o sujeito obrigado a adimplir a obrigação tributária no lugar do substituído.

Mesmo diante desse aspecto, o substituído não é desprezado, pois todos os dados que nortearam a relação jurídica que estará o substituto inserido levam em conta suas características/condições dentre outros:

“Prosseguindo, temos que, embora o substituído não seja completo a pagar o tributo – já que não faz parte do vínculo obrigacional – sua existência e suas características não podem, de forma alguma, ser desconsideradas pelo direito. A uma, porque se o substituído não chegou a existir, não haverá fato jurídico tributário, pressuposto para a exigência do adimplemento da obrigação por parte do substituto. A duas, porque se existiu, mas falece ou extinguiu-se, haverá também sucessão. A três, porque o regime aplicável à substituição é o do substituído e, por isso, o substituto sofrerá os respectivos efeitos. E, finalmente, a quatro, porque a lei aplicável deverá ser da data da ocorrência do fato praticado pelo substituído (tempo no fato tributário), e não a da data do fato que gerou a substituição (fato jurídico não tributário).” (CARVALHO. 2013. P. 656)

Nessa modalidade de substituição tributária vê-se que por haver uma relação eleita na lei como relevante entre o substituído e o substituto, mesmo que seja esse último que pratique o fato jurídico tributário a responsabilidade pelo adimplemento do tributo é do substituído.

### **2.1.2 Estrutura lógica da norma de substituição tributária**

Da definição acima, vê-se que a estrutura lógica da norma de substituição tributária é a seguinte:

“D {[S'R'S'']} → [(SRS'') .- (SRS'')}]” (FERRAGUT. 2002. P. 61)

Por conta de uma relação jurídica elencada em lei como relevante (R') entre o sujeito que pratica o fato jurídico tributário (S') e o sujeito que tem relação com este, mas não pratica o evento descrito na norma geral e abstrata do tributo envolvido (S'') o legislador estabelece uma lei que cria uma relação jurídica do sujeito que não praticou o fato jurídico tributário com o sujeito ativo (fisco – S) e, com isso, nunca, de fato, chega a existir uma relação entre o fisco e aquele que pratica o “fato gerador” (S').

## 2.2 A responsabilidade por solidariedade

### 2.2.1 Conceito

A responsabilidade por solidariedade está prevista no art. 124, do CTN da seguinte forma:

“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.”

Vale ressaltar que, para os fins delimitados deste trabalho, não serão enfrentadas questões controvertidas acerca do texto legal em questão, mas isso, por outro lado, não significa que sejam desconhecidas ou então de pouca importância.

Evidente que a determinação da real inteligência do termo “interesse comum”, a forma da interpretação a ser dada aos incisos existentes no dispositivo legal (isolados, cumulativos etc.), a possibilidade trazida pela Profa. Maria Rita Ferragut de coexistência harmônica entre a norma individual e concreta e a norma de responsabilidade solidária, bem como o momento do surgimento da solidariedade<sup>5</sup>, são temáticas relevantíssimas, ainda mais em tempos atuais em que os autos de infração já são lavrados imputando-se tal responsabilidade.

No entanto, para fins de verificação da aplicação, ou não, do recentíssimo incidente de desconsideração de personalidade jurídica, tais controvérsias não são utilitárias ao trabalho, devendo haver atenção ao conceito propriamente dito da solidariedade tributária e sua estruturação normativa.

Pois bem. A responsabilidade tributária por solidariedade é aquela em que o polo passivo é ocupado por duas pessoas que respondem, cada uma delas, independentemente da outra, pela totalidade do tributo, não havendo, como descrito no parágrafo único, do art. 124, do CTN qualquer benefício de ordem.

---

<sup>5</sup> Discussão trazida, dentre outros, pelo Professor Renato Lopes Becho (BECHO. 2014. P. 34/35).

Isso quer dizer que o fisco pode acionar qualquer uma das pessoas que ocupam o pólo passivo da obrigação tributária ou, ainda, pode acioná-los em litisconsórcio ativo, sendo que o pagamento efetuado por um deles extingue a obrigação tributária.

A solidariedade instaura-se entre pessoas que tenham interesse no evento descrito na hipótese ou que, mesmo não tendo, estejam assim determinadas em lei.

Os efeitos da solidariedade estão regulados também no CTN da seguinte forma:

“Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.”

### 2.2.2 Estrutura lógica da norma de solidariedade

A estrutura lógica da norma de solidariedade tributária é representada da seguinte forma:  $D \{[(S'R'S'') \cdot (SRS') \vee (SRS'')] \rightarrow [(SRS') \vee (SRS'')]\}$ .

A estrutura “(S'R'S'’)” representa a relação existente entre os sujeitos solidários que tem como objeto ou o interesse comum na prática do fato jurídico tributário ou a prescrição da lei.

Tal relação (R') que se ancora, como dito acima, no interesse comum na prática do fato jurídico tributário ou a prescrição da lei, somado a uma relação jurídica tributária do fisco com qualquer dos sujeitos passivos (S' ou S'') implica na obrigação de qualquer um dos sujeitos passivos quitarem o tributo  $[(SRS') \vee (SRS'')]$ .

Para a Prof. Maria Rita Ferragut (2002. p. 71) a estrutura comporta no conseqüente uma exclusão do sujeito passivo que não foi acionado pelo fisco: “ $D \{[(S'R'S'') \cdot (SRS') \vee (SRS'')] \rightarrow [(SRS') \cdot - (SRS'')]\}$ .”

## 2.3 A responsabilidade por sucessão

### 2.3.1 Conceito

A responsabilidade por sucessão foi regulada pelo CTN nos arts. 129 a 133:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Redação dada pelo Decreto Lei nº 28, de 1966)

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – em processo de falência; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Note-se que em todos os artigos citados acima, existe uma relação anterior entre o fisco (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo) que pratica o fato jurídico tributário, a qual tem por objeto o dever de pagar o tributo.

Todavia em razão de um evento ou então de uma relação jurídica existente entre o contribuinte e um terceiro, a obrigação tributária é transferida a este último.

A transferência em questão pode se dar pelo desaparecimento ou não do contribuinte e é capaz, em regra, de ensejar a extinção do crédito existente, embora não seja essa hipótese arrolada no art. 156, do CTN.

O principal a se verificar nesse tipo de responsabilidade tributária é o **evento** que motiva a sucessão, pois ele e sua data nortearão os demais aspectos envolvendo tal responsabilidade.

Ademais, é preciso se destacar a relação de interdependência existente entre a relação jurídica tributária inicial existente entre o fisco e o contribuinte e a relação jurídica tributária que nasce entre o fisco e o sucessor, pois se a primeira deixa de ser válida, seja por sua declaração de inconstitucionalidade, seja por qualquer outro motivo, a segunda também é assim considerada.

### 2.3.2 Estrutura lógica da norma de responsabilidade por sucessão

A estrutura lógica da norma de responsabilidade por sucessão também é determinada da seguinte forma pela Profa. Maria Rita Ferragut:

“D {[ (SRS') . (S'R<sup>2</sup>S'') ] → [ (SR<sup>1</sup>S'') . - (SRS') ] }” (FERRAGUT. 2002. P. 71)

Como se vê da estrutura acima elaborada, em regra, existem 3 relações jurídicas na norma de responsabilidade por sucessão.

A primeira delas é a relação jurídica tributária existente entre o fisco, como sujeito ativo, e aquele que pratica o fato jurídico tributário (contribuinte), como sujeito passivo (SRS').

A segunda relação jurídica existente **não é tributária**. Em geral é de cunho cível e é dela que emana o evento que autoriza, de acordo com a lei, a ocorrência da sucessão tributária (S'R<sup>2</sup>S'').

É a relação, por exemplo, existente entre o incorporado e a incorporadora que, ao fim, com a assinatura de um contrato, gera a incorporação que é eleita pela lei como hipótese para sucessão tributária.

Depois de ocorridas as duas relações jurídicas, surge a terceira relação jurídica, desta vez, de cunho tributário, pois tem como objeto o pagamento de tributo, entre o fisco, na condição de sujeito ativo, e o sucessor, na condição de sujeito passivo (SR<sup>1</sup>S'').

Em regra, o nascimento desta terceira relação jurídica extingue a primeira relação jurídica. O fisco, a partir dali, somente poderá exigir o pagamento do tributo do sucessor.

### 2.3.3 Espécies de responsabilidade por sucessão

O CTN elenca algumas hipóteses de responsabilidade por sucessão que serão aqui detalhadas, pois tal discriminação deve ser realizada para fins do estudo ora proposto.

O art. 130, do CTN estabelece a hipótese de responsabilidade por tributos que tenham como fato jurídico tributário a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, salvo nas hipóteses em que houver a prova da quitação de tais tributos.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

O legislador, ao criar a lei em questão, desejou que os tributos decorrentes da propriedade, domínio útil e posse de bens imóveis acompanhassem este, até, de certa forma, como proteção ao fisco em caso de inadimplência, em que o próprio imóvel poderá responder por tal dívida.

Por isso estipulou que não havendo prova da quitação ou não sendo o caso de arrematação em hasta pública, hipótese esta última em que a sub-rogação se dá no preço, aquele de adquirir o imóvel fica responsável por sucessão pela quitação do tributo. O alienante não mais responderá ao fisco depois da alienação.

Vê-se que existia uma relação jurídica de cunho tributário inicial entre o alienante e o fisco. Com a existência de uma relação jurídica de cunho cível entre o alienante e o adquirente, qual seja a alienação, sem que haja comprovação de quitação tributária ou realizada em hasta pública, evento este eleito pela lei, surge-se a sucessão tributária.

Com o surgimento da sucessão tributária inaugura-se uma nova relação jurídico tributária, desta vez entre o fisco e o adquirente, cujo objeto é o pagamento do tributo, excluindo-se a relação inicialmente existente entre fisco e alienante.

Da mesma forma, o artigo 131, do CTN, embora infeliz na terminologia utilizada (pessoalmente), também estabelece a responsabilidade tributária por sucessão, veja:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Redação dada pelo Decreto Lei nº 28, de 1966)

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Confira-se como o Prof. Luciano Amaro explica a imprecisão da terminologia utilizada – “pessoalmente” – e como ela deve ser realmente entendida:

“O Código deve ter querido dizer que as pessoas e o espólio referidos no dispositivo assumem a condição de responsáveis, como únicos ocupantes do pólo passivo da obrigação. Não respondem supletiva ou subsidiariamente (nem solidariamente), já que o devedor sucedido ou terá desaparecido (nos casos dos itens II e III) ou é desprezado (no caso do item I).” (AMARO. 2007. P. 321)

Em todos os casos existe um evento demarcado pela lei, seja morte, seja alienação ou remissão, que faz com que surja uma nova relação jurídico tributária não mais com o contribuinte, que já não existe ou não é mais relevante, mas com terceira pessoa eleita como interessante para responder.

O termo “pessoalmente” utilizado pela lei sugere um terceiro que se entende que deve cooperar com o pagamento daquele tributo. Veja o que dispõe a respeito o Prof. Paulo de Barros Carvalho:

“Nos três incisos, repete-se a idêntica problemática, pressupondo a lei um dever de cooperação para que as prestações tributárias venham a ser satisfeitas.” (CARVALHO. 2013. P. 650)

Na primeira das hipóteses, existe uma relação jurídica tributária original entre o alienante ou remissor. Em razão da relação jurídica cível entre estes e o adquirente ou remitente, tendo como evento a alienação ou remissão, surge-se a sucessão tributária, que faz nascer a relação jurídica tributária entre o adquirente ou remitente e o fisco e extinguir-se a relação jurídica anteriormente existente.

Nos dois últimos incisos, o evento eleito pela lei é o desaparecimento do contribuinte pela morte. Nesta hipótese a relação jurídica tributária existente entre o de cujus e o fisco deixa de existir e a obrigação tributária é transferida aos herdeiros, ao cônjuge ou ao espólio dependendo da data de ocorrência do fato jurídico tributário:

“Da sucessão da pessoa física o Código Tributário Nacional se ocupa nos itens II e III do art. 131. O Código define dois momentos nos quais a responsabilidade por sucessão da pessoa física se põe: até a partilha ou adjudicação, a responsabilidade é do espólio (relativamente aos tributos gerados até a data da abertura da sucessão, ou seja, a data do falecimento); após a partilha ou adjudicação, a responsabilidade, tanto por tributos gerados antes do falecimento como pelos gerados após, até a partilha ou adjudicação, é do cônjuge meeiro, dos herdeiros e dos legatários.” (AMARO. 2007. P. 321)

No art. 132, do CTN determina-se a sucessão tributária pela fusão, transformação, incorporação e, mesmo não estando expresso em tal dispositivo legal, sabe-se que se aplica também no caso de cisão<sup>6</sup>:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja

<sup>6</sup> Tal discussão não será aqui detalhada, pois não guarda relevância ao tema abordado.

continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Da mesma forma que nas demais hipóteses, observava-se uma relação jurídico tributária inicial com a pessoa jurídica que foi fusionada, incorporada, transformada ou cindida.

Em razão de uma relação jurídica de cunho cível que tem como objeto a transformação, cisão, incorporação ou fusão surge a responsabilidade tributária por sucessão<sup>7</sup>.

No entanto, diferente das demais hipóteses elencadas pelo código, nesta espécie de sucessão é preciso que a atividade desempenhada pela pessoa jurídica que praticou inicialmente o fato jurídico tributária continue por qualquer sócio ou espólio, seja na mesma ou outra razão social ou até mesmo por firma individual.

Vê-se que neste caso, além de se existir a relação jurídica de cunho cível existe uma condicionante elencada pela lei para que a sucessão tributária possa ser verificada.

Por fim, o Código ainda contempla a hipótese de sucessão tributária no caso de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional da seguinte forma:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – em processo de falência; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

<sup>7</sup> Embora conhecida e de total pertinência, não se abordará sobre a discussão de quais destes eventos realmente são capazes de gerar sucessão tributária, analisando-se apenas e tão somente a estrutura da norma.

A continuidade da atividade desenvolvida naquele fundo de comércio ou estabelecimento é pressuposto eleito pela lei para que haja a responsabilidade tributária por sucessão e, neste caso, só desaparecerá por completa a relação jurídico tributária entre o fisco e a pessoa jurídica proprietária do fundo de comércio ou estabelecimento na hipótese de ela cessar a exploração desenvolvida.

Isso significa que a estrutura normativa acima trazida somente se verificará na hipótese de a proprietária do fundo de comércio ou estabelecimento não mais explorar ou desenvolver a atividade até então desempenhada.

Embora haja divergência se há ou não extinção de laço obrigacional inicial, defendida, a exemplo, pela Profa. Maria Rita Ferragut<sup>8</sup>, entende-se que, pela disposição legal, o alienante não mais pode ser acionado pelo fisco nessa hipótese. Veja-se a doutrina a respeito:

“O artigo 133, por fim, leva-nos também ao mesmo fenômeno: uma pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquire outra, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continua a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma ou nome individual. A pessoa adquirente será responsável pelos tributos devidos até a data do ato.” (CARVALHO. 2013. P. 650)

“O que, na verdade, o Código quis dizer é que, nesse caso, o adquirente responde sozinho, ou seja, não há obrigação do alienante.” (AMARO. 2007. P. 321)

Sendo assim, nesta situação verifica-se uma relação jurídica de cunho tributário entre o alienante e o fisco, cuja obrigação envolvida é pagar dado tributo, sendo esta, em razão da alienação de fundo de comércio ou estabelecimento, sem continuação de exploração ou atividade pelo alienante, transferida ao adquirente que, a partir dali, tem relação jurídica com o fisco.

Tal estrutura normativa, todavia, não se verifica quando há continuação do desempenho da atividade ou exploração pelo alienante ou início da mesma atividade ou exploração ou de outras em seis meses da alienação, pois, nestes casos, a lei institui que haverá uma responsabilidade subsidiária.

---

<sup>8</sup> “O inciso I do artigo 133 do CTN prescreve que a responsabilidade será integral se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade. Integral significa total, inteiro, global, ao passo que exclusivo é o que põe à margem, elimina. Portanto, integral não é sinônimo de exclusivo. Queremos provas com isso que a sucessão prevista no inciso I não desonera o devedor originário, que se mantém subsidiariamente obrigado ao pagamento da dívida.” (FERRAGUT. 2002. P. 91)

## 2.4 A responsabilidade de terceiros

### 2.4.1 Conceito e suas espécies

Como leciona a Profa. Maria Rita Ferragut a responsabilidade de terceiro é a modalidade de responsabilidade em que há exceção à regra da autonomia patrimonial da pessoa jurídica:

“A responsabilidade pessoal dos sócios, acionistas e administradores – terceiros em relação à prática do fato jurídico, mas não à obrigação tributária – é exceção à regra da separação patrimonial, e só pode ser adotada em casos excepcionais, consistentes na prática de atos culposos ou dolosos devidamente tipificados, ou nas condições de sócios de sociedade que, por expressa disposição legal, preveja a responsabilidade pessoal e ilimitada.”

(FERRAGUT. 2002. P. 101/102)

Neste tipo de responsabilidade, sendo praticado um ato ilícito por terceiro, este será acionado, como responsável a quitar o tributo e, assim, nascerá uma relação jurídica tributária entre o terceiro e o fisco.

Neste cerne, invocamos, mais uma vez, as lições da Profa. Maria Rita Ferragut que com a maestria de sempre explica de forma clara e objetiva a significação do termo ilícito como sendo um ato omissivo ou comissivo contrário ao que determina dada lei<sup>9</sup>.

Levando em conta o significado de ato ilícito, vê-se que a responsabilidade de terceiro necessita dele para existir e que ele seja praticado por um terceiro que tenha uma relação jurídica com o contribuinte.

O Código trouxe duas espécies de responsabilidade de terceiro. A primeira está descrita no art. 134, do CTN da seguinte forma:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Como se vê, para que haja a responsabilidade de terceiro nesta hipótese legal é preciso, além do ato ilícito acima descrito, que haja impossibilidade de pagamento do tributo pelo contribuinte.

<sup>9</sup> FERRAGUT. Maria Rita. Responsabilidade tributária e o código civil de 2002. P. 103.

Sendo, assim, tal responsabilidade tributária é subsidiária, embora o Código tenha indevidamente utilizada a expressão solidária. Neste sentido é que se posiciona a doutrina:

“Em relação ao art. 134, do CTN, entendemos que existem dois pressupostos para sua aplicação: a impossibilidade econômica de o contribuinte solver o débito e a atuação culposa do responsável para que isso ocorresse. Além disso, após refletir sobre o assunto, parece-nos razoável sustentar o caráter subsidiário da responsabilidade de terceiro. Talvez o legislador, por equívoco, tenha estipulado uma aparente solidariedade apenas no intuito de manter o contribuinte no polo passivo da ação de cobrança do crédito tributário. Mas a subsidiariedade (e não a solidariedade) é identificada racionalmente, pois o primeiro pressuposto para o redirecionamento da cobrança do contribuinte para o responsável é a impossibilidade de a dívida ser cobrada do primeiro.” (BECHO. 2014. p. 88)

Não há dúvida: se a relação jurídica de responsabilidade só surge com a falta de possibilidade de o contribuinte quitar o tributo ou dever instrumental, não poderia ser essa responsabilidade solidária.

A aplicação do inciso VII só se mostra cabível no caso de liquidação de sociedade em nome coletivo, comandita simples e cooperativas, já que somente estes tipos societários são classificados como de pessoas<sup>10</sup>. Tal tema, embora seja relevante, não se mostra totalmente pertinente para o estudo que ora se propõe, sobretudo sobre a aplicação do dispositivo em questão ao se tratar de sociedade limitada e por isso não será aqui trazida vasta discussão existente sobre a questão.

Ademais, se o ilícito for praticado por acionista, administrador ou diretor não há também subsunção do fato com o art. 134, VII, do CTN, sendo a responsabilidade que tem por base tal fundamento, indevida.

A segunda hipótese trazida de responsabilidade de terceiro é aquela descrita no art. 135, do CTN e condiciona a responsabilização não só a prática do ato com excesso de poder, infração de lei, contrato ou estatuto social, mas também que este ato tenha como consequência o tributo exigido:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A necessidade de se verificar a impossibilidade do pagamento do tributo, condição exigida no art. 134, do CTN, deixa de ser elencada no dispositivo legal supracolacionado.

---

<sup>10</sup> FERRAGUT. Maria Rita. Responsabilidade tributária e o código civil de 2002. P. 115/116.

Pouco importa se o contribuinte consegue ou não arcar com o tributo. Existindo ato praticado por terceiro, que tem relação jurídica com o contribuinte, com excesso de poder, infração de lei, contrato ou estatuto e havendo prova de que deste ato resultou, posteriormente, tributo exigido, surge relação jurídica tributária entre o terceiro e o fisco.

A terminologia resultar tributo indica que o ato ilícito praticado é anterior ao fato jurídico tributário e somente por conta de sua realização é que nasceu a obrigação tributária. Não se está dizendo, como leciona Maria Rita Ferragut, que o tributo emerge do ato ilícito, mas sim que ele somente existiu pela decisão do terceiro de praticar determinado ato ilícito<sup>11</sup>.

Além disso, é preciso se dizer que a responsabilidade instituída no dispositivo legal acima citado é pessoal, ou seja, o terceiro assumirá sozinho a responsabilidade pelos atos por ele praticados, acima descritos, que tem relação com a obrigação tributária, preservando-se, assim, a integridade da pessoa jurídica.

#### **2.4.2 Estrutura lógica da norma de responsabilidade de terceiro**

Pelos dizeres acima constata-se que a estrutura lógica da norma de responsabilidade instituída, seja pelo art. 134, seja pelo art. 135, ambos do CTN, contempla uma relação jurídica entre o contribuinte e o terceiro.

Esse vínculo entre contribuinte e terceiro, que será futuramente responsável, é que, além de possibilitar a responsabilidade, determinará o próprio ilícito praticado.

Por óbvio, tal relação jurídica não é tributária. Ela pode ser cível (parentesco, curadoria, sucessória, etc.) societária (sócios, administradores, diretores, gerentes) ou então pode se dar em razão de ofício exercido, como é o caso dos tabeliões, por exemplo.

Dependendo da relação jurídica existente, haverá um ato ilícito a ser praticado por cada um deles.

No caso da responsabilidade instituída no art. 134, do CTN, a impossibilidade de quitação do tributo pelo contribuinte é dado que se inclui no antecedente da estrutura lógica para fazer nascer a relação jurídica tributária entre o fisco e o terceiro.

Veja-se como a Profa. Maria Rita Ferragut expressa a estrutura lógica da norma de responsabilidade de terceiro instituída no art. 134, do CTN:

$$D \{[(S'R'S'') . - (SRS')] . F \rightarrow (SRS'')\} \text{ (FERRAGUT. 2002. P. 113)}$$

---

<sup>11</sup> FERRAGUT. Maria Rita. Responsabilidade tributária e o código civil de 2002. P. 123.

No que diz respeito à responsabilidade instituída pelo art. 135, do CTN, o ato praticado pelo terceiro tem que guardar vínculo com a obrigação tributária e na visão da Profa. Maria Rita Ferragut a estrutura seria da seguinte forma:

D {F → [(SRS'') . – (SRS')]} (FERRAGUT. 2002. P. 120)

Em que pese tal entendimento, entende-se que a estrutura seria a seguinte: D {(S'R1S'') . F → [(SRS'') . – (SRS')]}

Entende-se que sem haver uma relação jurídica não tributária entre contribuinte e terceiro não existe como se responsabilizá-lo.

## 2.5 A responsabilidade por infrações

### 2.5.1 Conceito e suas espécies

A responsabilidade por infração atinge qualquer pessoal, independentemente de ter relação jurídica com o contribuinte:

“Pode ser o contribuinte, o responsável, um terceiro a ele relacionado, o sujeito obrigado apenas a cumprir com um dever instrumental, enfim, qualquer pessoa que pratique o fato tipificado segundo esses dispositivos legais, não sendo necessária a condição prévia de administrador (sócio ou acionista, ou não).” (FERRAGUT. 2002. P. 145)

O art. 136, do CTN traz a regra de que a responsabilidade por infrações é objetiva, ou seja, independe da intenção do agente ou do responsável:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Já o art. 137, do CTN traz a responsabilidade pessoal, ou seja, somente as pessoas ali descritas serão responsabilizadas:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

- I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
- II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
- III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
  - a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
  - b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
  - c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Como determina a doutrina, sem muitas divagações, neste caso de responsabilidade é claro que deve existir o dolo:

“Nestes casos, não há dúvida alguma de que a caracterização do dolo é essencial para que se verifique a punição. Basta verificar que o art. 136 cuida de casos que a responsabilidade por infrações ‘independente da intenção do agente ou do responsável’, ou seja, prescinde de dolo” (FUNARO. 2013. p. 134)

Embora tenha sido trazido no presente trabalho tópico acerca de tal responsabilidade, como ela decorre de infração, tendo âmbito de aplicação distinto, não será alvo de maiores detalhamentos abaixo.

### **3. O incidente de desconsideração de personalidade jurídica no NCPC**

Em respeito e tornando efetivos os princípios constitucionais da propriedade, da livre iniciativa, da segurança jurídica, do devido processo legal, ampla defesa, contraditório e o infraconstitucional da autonomia patrimonial, o Novo Código de Processo Civil trouxe, enfim, o procedimento para a desconsideração da personalidade jurídica, sendo que, a partir de março de 2016, para que seja acionado tal instituto, deve-se respeitar as seguintes normas:

Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

§ 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.

§ 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.

Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

§ 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.

§ 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

§ 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.

§ 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.

Art. 135. 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.

Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória.

Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.

Art. 137. Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

Veja com a doutrina pátria descreve tal inovação legislativa como uma consagração ao devido processo legal:

“É bem verdade que a desconsideração da personalidade jurídica já encontra previsão em vários diplomas anteriores ao NCPC, mas também é inconteste que faltava um procedimento próprio e adequado para a aplicação da regra de desconsideração, situação geradora de gravíssimo insegurança jurídica. Além da restauração da segurança jurídica, o novel procedimento passa a tornar legítima a desconsideração, face ao respeito à cláusula do devido processo legal.” (DINIZ. 2015. P. 855)

A Professora Betina esclarece também a importância de tal instituto processual criado:

“Com a entrada em vigor do novo CPC, a desconsideração da personalidade jurídica só se dará após a decisão judicial que acolher definitivamente o respectivo pedido. A inserção no ordenamento jurídico positivo do incidente de desconsideração da personalidade jurídica evitará que a matéria continue sendo discutida em sede de exceção de pré-executividade, o que, em tudo e por tudo, a par de gerar insegurança jurídica para o contribuinte, pode ocasionar prejuízos ao erário, decorrentes da morosidade na realização da receita tributária.” (GRUPENMACHER. 2015. P. 183)

Como se vê não há nenhuma criação de direito material, mas sim instituição do tão esperado procedimento para se investigar e se concluir pela validade da desconsideração da personalidade jurídica tradicional ou inversa. O NCPC remete a possibilidade material à verificação das hipóteses legais, ou seja, aquelas insculpidas na lei. A doutrina demarca a importância de tal determinação legal:

“A previsão de que a desconsideração deverá observar os ‘pressupostos previstos em lei’ e que o ‘requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para a desconsideração da personalidade jurídica’ (artigo 134, §4º, NCPC) afasta a possibilidade de invocação de princípios jurídicos, tal como princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse particular, princípio do interesse de arrecadação tributária, princípio do dever fundamental de pagar tributos etc.” (DINIZ. 2015. P. 865)

Em que pese à terminologia adotada – incidente – o pedido pode ser requerido na própria petição inicial. Também é aceitável em diversas fases do processo, tais como de conhecimento, cumprimento de sentença e na execução, desde que fundada em título executivo extrajudicial e, por isso, será aqui denominado meramente como pedido e não como incidente.

O pedido de desconsideração da personalidade jurídica pode ser requerido pela parte ou então pelo Ministério Público se lhe couber intervenção no caso. Estes são os legitimados a requerer a desconsideração da personalidade jurídica, mas, na prática, no âmbito tributário, o Ministério Público não participará, por força do art. 178, do atual CPC, e da Súmula 189 do Superior Tribunal de Justiça:

Art. 178. O Ministério Público será intimado para, no prazo de 30 (trinta) dias, intervir como fiscal da ordem jurídica nas hipóteses previstas em lei ou na Constituição Federal e nos processos que envolvam:

I - interesse público ou social;

II - interesse de incapaz;

III - litígios coletivos pela posse de terra rural ou urbana.

Parágrafo único. A participação da Fazenda Pública não configura, por si só, hipótese de intervenção do Ministério Público.

E DESNECESSARIA A INTERVENÇÃO DO MINISTERIO PUBLICO NAS EXECUÇÕES FISCAIS. (Súmula 189, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/1997, DJ 23/06/1997, p. 29331)

Com exceção do pedido de desconsideração da personalidade jurídica realizada na própria petição inicial, os demais pedidos suspendem o processo principal.

Embora evidente, importantíssimo o legislador trazer no §4, do art. 134, do CPC a obrigação de que o pedido seja lastreado por provas dos pressupostos legais para a desconsideração da personalidade jurídica.

Tal norma acaba por reafirmar o respeito a todos os primados acima citados e afastar qualquer exorbitância por parte da Fazenda Pública.

O pedido será resolvido, depois de terminada a instrução probatória, por decisão interlocutória que, pela ausência de determinação em contrária é ampla e aplicável o regramento do próprio NCPC acerca da questão, havendo previsão legal de cabimento de agravo de instrumento para sua reforma, se proferida por juiz de 1ª instância, e agravo interno, se proferida por relator.

#### **4. A aplicação do incidente de desconsideração de personalidade jurídica no âmbito tributário**

##### **4.1 Delimitação do âmbito de aplicação**

Primeiramente é preciso se delimitar qual o âmbito de aplicação possível do incidente de desconsideração de personalidade jurídica: judicial, administrativo ou ambos.

Em relação à aplicação do instituto processual em relação aos processos administrativos fica claro que há dois impedimentos fulcrais na aplicação de tal regra.

O primeiro reside no fato de a própria desconsideração da personalidade jurídica só poder ser decretada por juiz. O segundo decorre do fato de que, mesmo se admitindo que a autoridade administrativa tivesse como realizar tal decretação, ao fim, sua decisão administrativa seria inócua, já que não teria aptidão para revogar a autonomia patrimonial conferida pelo Registro Público, também lavrado por autoridade administrativa.

Confira-se como a doutrina, embora ainda não tão abundante sobre a questão, já se posiciona no sentido acima:

“Finalmente, não vislumbramos a possibilidade de aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica aos PAFs, pois sendo certo que a atribuição da personalidade jurídica se dá por ato administrativo praticado pelo Registro de Comércio, não se admite o afastamento dos seus efeitos por autoridade administrativa diversa, qual seja a autoridade fazendária.” (GRUPENMACHER. 2015. 193)

No que tange ao âmbito judicial, nos interessa saber sobre sua aplicação em sede de execução fiscal que é regulada pela Lei nº 6.830/80 que, por sua vez, silencia por completo sobre a desconsideração da personalidade jurídica.

Não havendo previsão legal na Lei 6.830/80 de procedimento para desconsideração da personalidade jurídica, somada a possibilidade de aplicação subsidiária do CPC<sup>12</sup> e, de outro lado, existindo disposição (art. 134) no CPC que autoriza a aplicação do pedido em execução fundada em título executivo extrajudicial, determina-se sua aplicação em sede de execução fiscal o instituto em questão. Confirma a doutrina acerca da questão:

“A Lei 6.830/80, que dispõe sobre as execuções fiscais (LEF), não possui disposição específica sobre o procedimento da desconsideração da personalidade jurídica, tampouco dispõe a respeito da presunção de fraude à execução, circunstância que autoriza a aplicação subsidiária das regras e dos princípios veiculados pelo CPC, conforme dispõe o art. 1º, da LEF.” (DINIZ. 2015. P. 865)

Sendo assim, conclui-se que o incidente de desconsideração de personalidade jurídica não é aplicável no âmbito administrativo (PAFs), mas é totalmente viável de ser realizado pelas Procuradorias da Fazenda em sede de execução fiscal.

## 4.2 Hipóteses de responsabilidade tributária e a ocorrência da desconsideração da personalidade jurídica

### 4.2.1 Hipóteses de responsabilidade tributária em que não há desconsideração da personalidade jurídica

Assentada a premissa do âmbito de aplicação do instituto processual, passa-se a averiguar frente ao conceito de desconsideração da personalidade jurídica e das hipóteses de responsabilidade tributária, a aplicabilidade do incidente propriamente dito na seara tributária.

Como visto acima, a desconsideração da personalidade jurídica tem como base a desconstituição da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, **em dada relação jurídica**, para que o patrimônio dos sócios seja acionado e responda no lugar do patrimônio da ficção cível criada (pessoa jurídica).

Para tanto é preciso que haja um ato ilícito. Qualquer um? Não.

Para que se opere a desconsideração da personalidade jurídica amparada no Código Civil é preciso que haja abuso da personalidade jurídica, caracterizada, conforme determinação legislativa, a partir da confusão patrimonial ou desvio de finalidade.

De qualquer forma, há ilícito, este entendido como sendo um ato omissivo ou comissivo contrário ao que determina a lei. Neste caso, a lei (CC) determina: o ato ilícito será aquele que acarreta no desvio de finalidade ou na confusão patrimonial.

---

<sup>12</sup> 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.

Pois bem. De outro lado, a responsabilidade tributária é dividida entre substitutiva, solidária, sucessória, de terceiro e por infração.

Na responsabilidade por substituição o responsável – pessoa que não praticou o fato jurídico tributário – é chamado a responder pela obrigação tributária ao invés do contribuinte não por haver um ilícito, mas sim por existir uma relação eleita como relevante pela lei entre os envolvidos.

Tal relação não tem vínculo algum com sanção ou então ilícito. Na verdade, guarda mais relação por vezes com melhoria e facilidade nas técnicas de arrecadação.

Por conta da configuração verificada da responsabilidade, constata-se que não há desconsideração da personalidade jurídica.

Da mesma forma em relação à responsabilidade solidária não há como se entender existente a desconsideração da personalidade jurídica.

Há de se lembrar que nesse tipo de responsabilidade o pólo passivo é ocupado por duas pessoas que respondem, sem benefício de ordem, pela totalidade do recolhimento do tributo.

A relação existente entre elas é de interesse comum no evento descrito na hipótese tributária e, assim, a obrigação de ambos responderem não é decorrente de nenhum ato ilícito praticado por um ou por ambos os devedores.

No caso da responsabilidade tributária por sucessão o evento que acarreta a responsabilidade também não é ilícito. Há uma relação de um terceiro com o contribuinte e, acontecendo dado evento determinado na lei, esse terceiro passa a responder ao fisco, mas não porque a autonomia patrimonial do contribuinte foi desconstituída.

Assim, para tal tipo de responsabilidade também não se vislumbra a ocorrência de desconsideração de personalidade jurídica, sendo, por isso, inaplicável o incidente.

No que tange à responsabilidade de terceiro é preciso, desde já, destacar que são as hipóteses que a responsabilidade nasce em decorrência de um ilícito.

Antes de tudo, porém, vale realizar um corte entre aquelas hipóteses decorrentes de ilícito por falta de cumprimento de dever (administrativo, fiscal, societário, entre outros) ou pela prática de um crime ou então de ato contrário à lei<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> A norma sancionadora, finalmente, poderá tanto constituir-se em sanção administrativa-fiscal pelo descumprimento de um dever (fiscal, societário, contratual), como sanção penal decorrente da prática de crimes contra a ordem tributária. Na primeira hipótese, classificamos o artigo 134 em por vezes, o artigo 135 em na segunda hipótese, o artigo 137 e, por vezes, o artigo 135, todos do CTN. (FERRAGUT. 2002. P. 52)

A responsabilidade pela falta de cumprimento de um dever é elencada no art. 134, do CTN e para este tópico o que importa é o inciso VII que determina como terceiro o sócio no caso de liquidação de sociedade de pessoas (sociedades em nome coletivo, comandita simples e cooperativas).

Como tal hipótese é de responsabilidade subsidiária, na verdade não se vê caracteriza a desconsideração da personalidade jurídica. Em verdade, a própria lei, em decorrência do tipo societário ali regulado, estabeleceu que ela, não honrando seus tributos em caso de liquidação, os seus sócios, **subsidiariamente**, responderão.

A autonomia patrimonial nessa hipótese não é quebrada e, assim, inaplicável o instituto em questão.

Todavia, no caso elencado no art. 135, III, do CTN, haverá desconsideração da personalidade jurídica.

## **4.2.2 Hipóteses de responsabilidade tributária de terceiro e a desconsideração da personalidade jurídica**

### **4.2.2.1 Posições doutrinárias favoráveis e desfavoráveis**

É preciso se assentar que a doutrina existente atualmente, em sua maioria, defende a ideia de que não haveria desconsideração da personalidade jurídica na hipótese trazida pelo CTN no inciso III do art. 135.

Para tal doutrina, haveriam diferenças intransponíveis entre a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização trazida no art. 135, III, do CTN começando pelo fato de a última figura envolver sujeição passiva.

O sócio, administrador, diretor, gerente passa a compor o pólo passivo da obrigação tributária, o que difere, na visão doutrinária, do instituto da desconsideração da personalidade jurídica em que o sócio é acionado com constrição patrimonial em virtude de abuso de personalidade jurídica:

*“Redirecionamento da execução fiscal ao sócio administrador (sujeição passiva imputada posteriormente ao lançamento), com fundamento no artigo 135, III, do CTN, também é tema afeto à sujeição passiva, não se confundindo com desconsideração da personalidade jurídica.” (DINIZ. 2015. 862)*

E não é só. A doutrina ainda defende que o tipo de obrigação envolvida em cada um dos institutos os separa. Enquanto que na hipótese de desconsideração da personalidade jurídica o sócio acionado não é simplesmente responsável, mas sim o devedor

principal, na responsabilidade por infração haveria somente a responsabilidade pelo tributo e não seu dever principal por assim dizer.

Tanto é assim que Heleno Taveira Tôrres defende a ideia de que no caso da responsabilidade tributária acima citada poderia haver ação de regresso, o que seria impensável no caso de desconsideração da personalidade jurídica.

“Este artigo é regra que se aplica à relação jurídica formada entre as pessoas indicadas e os que sofrem qualquer consequência patrimonial decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Ou seja, assiste direito aos lesados de agirem regressivamente contra aqueles que lhe causarem danos com a constituição de obrigações tributárias decorrentes e ‘atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos’, cabendo, aos que alegarem tais atos, a devida prova em juízo. Nada tem que ver com a desconsideração da personalidade jurídica.”(TÔRRES. 2003. P. 472)

Além disso, ainda se diferenciam os institutos na medida em que na responsabilidade tributária insculpida no art. 135, do CTN é passível de ser acionado apenas aquele que controla a pessoa jurídica, enquanto que na desconsideração da personalidade jurídica, mesmo o sócio sem controle pode ser acionado.

Ademais, explica a doutrina que o ato ilícito no caso do art. 135, III, do CTN é aquele verificado contra a pessoa jurídica (societário ou cível), enquanto que na desconsideração da personalidade jurídica é verificada contra terceiro:

“Os pressupostos são diversos e as consequências também. Na primeira hipótese, a responsabilidade é desviada da pessoa jurídica, que, assim, não é desconsiderada, mas protegida das consequências de ato do sócio. Na segunda, o abuso protegido pelo princípio da separação patrimonial é contestado. Se o patrimônio da sociedade, que também responde pela dívida no caso, não é suficiente para satisfazer os credores, desconsidera-se a sua personalidade, para considerar o ato abusivo como ato do sócio, sendo esse responsável pelas dívidas.” (DELGADO. 2005, p 203/204)

Por fim, ainda trazem a distinção entre o momento que ocorre o ato ilícito, mas que gera prejuízo à pessoa jurídica (art. 135, do CTN) ou a terceiro (desconsideração da personalidade jurídica).

Na responsabilidade tributária tratada, tal ato é sempre anterior ao fato jurídico tributário, enquanto no caso da desconsideração da personalidade jurídica pode se dar antes, durante ou depois deste.

Com todo o respeito à doutrina acima e seus fundamentos, analisa-se, nesse caso, a situação por outra vertente e não há como se concluir de forma diversa: na hipótese do art. 135, III, do CTN há desconsideração da personalidade jurídica.

Antes vale pequena ressalva: o instituto da desconsideração da personalidade jurídica não é uma criação legal. Trata-se, como dito acima, de uma teoria internacional adotada pelo nosso sistema jurídico. Tanto é assim que antes mesmo de existir o Código Civil

de 2002, que trouxe o art. 50, o CDC e outros instrumentos normativos já traziam previsões para aplicação de tal instituto.

O que é realmente criação de cada lei (cível, consumerista, ambiental) são as hipóteses autorizadoras da desconsideração da personalidade jurídica e isso é autorizado pelo direito. Tanto é assim que as previsões consumeristas e ambientais são amplamente aceitas.

Isso induz dizer que o que se deve entender da teoria é que ela estabelece que em dada situação deixa-se de lado a pessoa jurídica que estava na relação jurídica para que o sócio desta venha a responder nessa relação se ocorrida uma das hipóteses autorizadas pela lei.

Partindo-se da definição acima sobre a teoria, que, repita-se, nada é influenciada pelas hipóteses autorizadoras trazidas em cada lei, é que se deve observar o art. 135, III, do CTN e definir se nele ocorre ou não a desconsideração da personalidade jurídica da pessoa jurídica.

Nessa hipótese de responsabilidade, primeiramente, é preciso se destacar que não há subsidiariedade nem solidariedade, como já dito acima, mas sim responsabilidade pessoal daquele que comanda a pessoa jurídica.

Mesmo assim, é fato que quem se encontra, inicialmente, em especial pela impossibilidade de haver desconsideração da personalidade jurídica na seara administrativa, na relação jurídico tributária é a pessoa jurídica.

Embora exista posições em contrário, comprovando-se que, em dada hipótese, houve ato ilícito praticado de forma dolosa, terceiro que comanda tal pessoa jurídica é chamado para responder pela obrigação tributária ao invés da pessoa jurídica.

Levando em conta isso e a definição da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, vê-se que ela existe sim na situação em apreço, pois há afastamento da ficção criada pelo direito para se alcançar aquele que, abusando dela, deve responder pela obrigação tributária.

Não se está defendendo aqui só porque há desconsideração da personalidade jurídica que no caso da responsabilidade tributária em questão (art. 135, III, do CTN) pode se acionar sócio sem poder ou então por conta de desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Essas hipóteses são trazidas pelo Código Civil e não pelo CTN para fins de autorização da desconsideração da personalidade jurídica.

No caso do art. 135, III, do CTN, o comandante de pessoa jurídica será acionado se comprovado que ele praticou ato **com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**.

O comandante da pessoa jurídica passa, assim como determinado na teoria da desconsideração da personalidade jurídica e, repita-se, não somente no art. 50, do Código Civil, a responder exclusivamente pela obrigação tributária.

Ao se entender a situação dessa forma, inegável que se torna sem relevância as diferenças trazidas pela doutrina que rechaça tal posição quanto à aplicabilidade pessoal (somente com poderes de gestão ou sócio independente de haver poder de gestão) e temporal de cada instituto (ato ilícito antes, durante ou depois do fato imponible).

Não haveria de haver similitude total entre as hipóteses autorizadoras da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica do Código Civil e do Código Tributário Nacional, assim como não há de ter similitude entre as hipóteses reguladas pelo CDC, por exemplo.

Não é porque no CDC se traz hipótese autorizadora da desconsideração da personalidade jurídica da regulada no Código Civil que não se admite que no primeiro instituto não há a citada desconsideração. É com esse mesmo olhar que se deve enxergar o art. 135, III, do CTN.

Verdade que ele diz que somente o comandante poderia ser acionado em caso de ato ilícito? Sim, assim como há diferenças entre as obrigações e os aspectos temporais, entre outras diferenciações acima citadas.

No entanto, tais diferenças não invalidam o fato incontestável de que a relação jurídica tributária é inicialmente verificada com a pessoa jurídica e o fisco e que se deixa de lado a pessoa jurídica e se aciona o comandante desta e praticante do ato ilícito descrito no art. 135, III, do CTN.

Inegável: a teoria da desconsideração da personalidade jurídica é verificada nesse caso. Veja-se como a doutrina, ainda que minoritária, entende dessa forma: é desconsiderada por ato ilícito, passando o comandante desta a responder no caso.

“Nas hipóteses em que houver responsabilização pessoal dos administradores *decorrente de ato doloso*, tal como prevêm os artigos 135 e 137 do CTN, a desconsideração da personalidade jurídica estará sendo aplicada, pois se superará a autonomia patrimonial com a finalidade de se responsabilizar o autor da infração, cujo patrimônio seria intocável não fosse a desconsideração.

Não há como compatibilizar os artigos 135 e 137 do CTN com os princípios constitucionais da propriedade, da liberdade e da não-utilização de tributos com efeitos confiscatórios, que não da forma exposta (imprescindibilidade do dolo). Se, de um lado, a lei permite que, em alguns casos, se mitigue a propriedade do administrador em favor da tutela do bem pleiteado pelo Fisco, de outro, a lei também descreve quais são os fatos aptos a gerar a responsabilidade pessoal, sem que os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade autorizem uma interpretação extensiva.

O Estado não pode simplesmente violar direitos individuais em nome de uma maior arrecadação. Existe um limite para a intervenção estatal do patrimônio privado do

administrador; e é o de que, na desconsideração da personalidade jurídica, a mera culpa é insuficiente: a intenção de fraudar; de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é prévia, é condição necessária, é fundamental.” (FERRAGUT. 2002. P. 23)

“Por derradeiro, quanto à sanção ou consequência da desconsideração da personalidade jurídica, fica a seguinte observação complementar: se a norma do art. 50 destina-se apenas à responsabilização do sócio ou do administrador (e do seu patrimônio individual) por obrigações da pessoa jurídica, quando a sua personalidade jurídica tenha sido abusivamente utilizada por ele, a norma não deixa de ter a sua razão de existir, embora tenha alcance muito menos amplo do que aparenta ter quando compreendida segundo a interpretação extensiva, e mesmo bastante limitado perante a interpretação restritiva.

Realmente, sendo este o alcance limitado da norma, perde ela uma grande parte da sua utilidade porque um tal tipo de responsabilidade (e consequência) já está disciplinado no CTN, inclusive com responsabilidade pessoal do administrador ou do sócio que aja contra a lei ou com excesso de poderes (CTN, art. 135 e 137 39), e o mesmo ocorre quanto às obrigações de direito privado, pois também para estas a lei privada contém disposições de responsabilização pessoal nas mesmas situações (Código Civil, art. 1015 e 1016 40; Lei n. 6404, art. 158 41; no passado, Decreto n. 3708, art. 10).

Ainda que se queira estabelecer uma distinção teórica entre as situações que constituem as hipóteses normativas desses outros dispositivos legais e a situação do art. 50 do Código Civil, a verdade é que não há como fugir da observação de que este também descreve atos que, por suas características (confusão dos patrimônios e desvio de finalidade), são contrários à lei ou ao estatuto social.

Não obstante, um ponto relevante a ser observado é que, embora as ações abusivas alcançadas pelo art. 50 representem condutas contrárias à lei e aos poderes estatutários do agente, tanto quanto nos dispositivos legais acima aludidos, estes abarcam qualquer tipo de ação ilegal ou em excesso ao estatuto social, ao passo que o art. 50 colhe apenas os atos realizados com confusão patrimonial ou desvio de finalidade.”

(OLIVEIRA. 2004. P.35)

“Convém destacar o singular, e substancialmente correto, entendimento de que o art. 135, do Código Tributário Nacional veicula típica hipótese de desconsideração da personalidade jurídica. (...)

Sustentamos que, nas duas hipóteses cogitadas, o direito tributário já manuseia a figura da ‘desconsideração da personalidade jurídica’.

(...)

O art. 50 do novo Código Civil não é necessário, mas é útil a autoridade fiscal no momento de constituir, em certas circunstâncias, o crédito tributário. Não é necessário porque a autoridade pode apurar o crédito tributário contra o efetivo contribuinte (em sentido estrito) ou contra o responsável, valendo-se de autorizações presentes no Código Tributário Nacional para afastar a personalidade jurídica.”

(CASTRO. 2005. P. 487, 491, 496)

“Aliás, se entendermos, como demonstra a maioria dos relatórios nacionais (do XLIII Congresso da Internacional Fiscal Association), que a responsabilidade fiscal dos administradores é um aspecto da aplicação do conceito de ‘desconsideração’, teremos no art. 135 do Código Tributário Nacional regra expressa nesse sentido” (obra citada em CASTRO. Aldemario Araujo. Aplicação no Direito Tributário da Desconsideração da Personalidade Jurídica. Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. TÔRRES. Heleno Taveira; QUEIROZ. Mary Elbe (coordenação) – São Paulo: Quartier Latin, 2005. P. 487)

“Considerando o estatuído no art. 135 do CTN, configura-se a existência de uma teoria do superamento da personalidade jurídica, que se positiva nos casos de abuso de direito, em que os sócios, mediante atuação dolosa, cometem fraude a credores e manifesta violação a prescrições legais. É evidente que não basta o mero descumprimento de uma obrigação, ou inadimplemento a um dever (trabalhista,

comercial ou fiscal), até mesmo compreensível devido às gestões e dificuldades empresariais. Só se deve ignorar a personalidade jurídica para o fim de ser responsabilizado patrimonialmente o verdadeiro autor da fraude, tornando-se necessária a transposição da pessoa jurídica para este instituto.

É compreensível que o princípio da personalidade jurídica da empresa não pode servir para fins contrários ao Direito, de modo a consagrar-se a simulação, o abuso do direito. A teoria em causa não tem por irredutível escopo anular a personalidade da sociedade de forma total, mas somente desconstituir a figura societária no que concerne às pessoas que a integram, mediante declaração de ineficácia para efeitos determinados e precisos.” (MELO. 2010. P. 292)

Também existem julgados que defendem tal posição:

“2. A desconsideração da personalidade jurídica, com a conseqüente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.” (AgRg no REsp 1473929/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/10/2014, DJe 29/10/2014)

Inclusive, o Superior Tribunal de Justiça sedimenta que o CTN adotou a teoria da desconsideração da personalidade jurídica antes dos demais diplomas, validando tal situação, assim como fez no caso do CDC e da lei ambiental:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - INOCORRÊNCIA DE LITISCONSÓRCIO NECESSÁRIO - VÍNCULO FAMILIAR - DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. (...) 3. Examinada a lei aplicável à espécie, o CTN, o primeiro diploma do direito pátrio a consagrar a teoria da desconsideração da pessoa jurídica, não se encontra, nas hipóteses do artigo 134 do CTN, determinação legislativa justificadora do litisconsórcio.= 4. Recurso especial provido.” (REsp 436.012/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2004, DJ 27/09/2004, p. 304)

Ao se levar em conta a posição acima defendida, inclusive, pela doutrina e jurisprudência acima e a ausência no CPC de regra que estabeleça que o incidente ali trazido somente se aplica a desconsideração decorrente de desvio de finalidade e/ou confusão patrimonial (art. 50, do CC), conclui-se pela possibilidade ou, melhor, obrigatoriedade de instauração do incidente em sede de execução fiscal.

#### **4.2.2.2 A doutrina majoritária e a forma de aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica**

De qualquer forma, é preciso se destacar, de forma sintética, pois não é o alvo central do estudo e não será aprofundado o tema, que, mesmo a doutrina que inadmita a desconsideração da personalidade jurídica nos casos de aplicação dos arts. 135, do CTN, defende a posição de aplicação, na execução fiscal, do incidente trazido nos arts. 133 e seguintes do NCPC, em prol do devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

Tal doutrina se baseia no fato inconteste de que não existe regramento processual disciplinando o redirecionamento de demandas executivas a qualquer pessoa que seja e de tal fato emergem diversos despropósitos e absurdos:

“Não é mais possível continuarmos convivendo com a falta de responsabilidade, e a falta de responsabilização, de muitos desses agentes, que tantas vezes pouco se preocupam com os males que produzem, ou que toleram ser produzidos pela incúria na execução de suas funções, a despeito dos recursos tecnológicos de ponta de que hoje se dispõe.

Não é admissível que empresas de grande porte e de interesse social e para a economia nacional tenham projetos estagnados pela burocracia ou pela existência de débitos formalmente constituídos mas inexistentes na sua substância, ou terem em aberto indevidas cobranças de valores astronômicos que mancham suas demonstrações financeiras e empatam suas atividades legítimas, por exemplo porque deixaram de apresentar alguma certidão negativa por alguns dias após o vencimento do prazo da anterior, em cujo interregno os sistemas das repartições estiveram inativos ou com problemas de operação normal, ou ainda porque não registraram recolhimentos já feitos, ou coisas deste tipo.

Saindo-se da esfera de interesse das empresas, e adentrando-se na dos indivíduos, é inadmissível que idosos aposentados sejam atormentados por redirecionamentos de débitos de entidades nas quais trabalharam algum dia e por cujos débitos jamais responderam, inclusive, por incrível que pareça, relativos a períodos nos quais eles ainda não trabalhavam nessa organização, ou dela já se haviam afastado. É impensável, num país civilizado e que se constitua em Estado de Direito, que pessoas físicas ou jurídicas sejam abusadas com cobranças manifestamente indevidas, iniciadas com constringências draconianas de seus patrimônios, e submetidas a constrangimentos materiais e morais por anos a fio, enquanto esperam por julgamentos finais tardios e nem sempre adequados. (OLIVEIRA. 2011, p. 331)

Por conta dessa problemática e de outro lado da existência dos primados do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, a doutrina entende que o incidente de descon sideração de personalidade jurídica deverá ser aplicado nos casos de redirecionamento da demanda executiva com fulcro nos dispositivos legais acima citados, muito embora determine que tais institutos são inconfundíveis:

“Diante de tal circunstância, o que se verifica concretamente é a responsabilidade pessoal dos administradores, sem que tenham efetivamente praticado qualquer dos atos capitulados no artigo 135, do Código Tributário Nacional, o que nos permite concluir, com razoável margem de segurança que, embora a regra aqui enfrentada não contemple hipótese de descon sideração da personalidade jurídica e, sim, de responsabilidade pessoal dos sujeito arrolados, a instauração de incidente de descon sideração da personalidade jurídica conferirá, por certo, maior segurança jurídica às partes envolvidas, que poderão, por meio de dilação probatória, comprovar a subsunção ou não às hipóteses do artigo 135 do Código Tributário Nacional.” (GRUPENMACHER. 2015. 184)

“Não obstante, entendemos que em respeito à cláusula do devido processo legal, o procedimento previsto pelos artigos 133 e seguintes, do NCPC, deverá ser observado para os requerimentos de redirecionamento de execuções fiscais fundadas em responsabilidade tributária, quando ausente o nome do devedor na CDA. Isso enquanto não advier regramento processual específico.

Melhor utilizar o procedimento sumário previsto pelo NCPC – ainda que concebido para situação diferente (descon sideração), mas não contraditória – do que o ‘vazio’ normativo, no qual impera a insegurança jurídica, por ausência de previsibilidade e calculabilidade. Melhor se aplicar por analogia o procedimento da descon sideração o redirecionamento da execução fiscal, do que decisões serem tomadas sem fundamentação e contraditório mínimo, bens de terceiros serem objeto de constringimento judicial sem título executivo, acentuando a vulnerabilidade do contribuinte frente ao *interesse da arrecadação tributária*.” (DINIZ. 2015. 870)

Sendo, assim, independentemente da forma como se enquadra os arts. 135 e 137, do CTN frente à desconsideração da personalidade jurídica, a doutrina que já se arrisca a tecer comentários acerca do recentíssimo incidente determina que ele deve ser adotado pelas Procuradorias da Fazenda, pois, garante minimamente o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, aspecto este que, embora não seja o foco do estudo, é importante e não poderia ser deixado de lado.

## CONCLUSÃO

Mesmo se baseando nos primados constitucionais da propriedade e da livre iniciativa e tendo como efeito primordial a diminuição do risco daqueles que querem empreender, o que, por via reflexa, acaba por possibilitar o desenvolvimento da atividade econômica no País, a autonomia patrimonial não é absoluta e encontra na teoria da desconsideração da personalidade jurídica sua limitação.

A desconsideração da personalidade jurídica é o equalizador da autonomia patrimonial e da vedação da utilização ilegal da pessoa jurídica criado para proteger o terceiro e a própria pessoa jurídica, eis que não acarreta sua extinção, mas apenas o acionamento de terceiro em dada relação jurídica para responder pelo ilícito.

Para dar suporte de aplicabilidade prática ao referido instituto de importância vital ao direito, o Novo Código de Processo Civil trouxe o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, configurando-se como o meio atual que protege o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, pois traz regras específicas que garantem a informação ao terceiro antes de atos expropriatórios, possibilitando a produção probatória e até mesmo a suspensão de atos executórios até definição final.

Ao se analisar a aplicação de tal incidente processual na seara tributária, primeiramente se destaca que pela natureza da própria desconsideração da personalidade jurídica, o instrumento processual não se mostra aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal, uma porque somente detém competência para sua aplicação o magistrado, duas porque mesmo que deferida por autoridade administrativa tal ordem não seria capaz de afastar a autonomia patrimonial.

Já no âmbito judicial, de outro lado, mostra-se plausível o incidente de desconsideração da personalidade jurídica em demandas de cunho tributário, inclusive como forma de prestigiar, repita-se, o devido processual e evitar constrições patrimoniais abusivas.

Em se tratando de execução fiscal, a possibilidade de aplicação do instituto é plausível pela ausência de legislação específica em contrário e a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil.

Se a desconsideração da personalidade jurídica é pautada no art. 50, do Código Civil é preciso que a Procuradoria comprove os requisitos para tanto (confusão patrimonial e desvio de finalidade).

No entanto, não será somente na hipótese em que esteja presente a confusão patrimonial e o desvio de finalidade que o instituto será aplicável, pois a desconsideração da personalidade jurídica é instituto aplicável ao direito como um todo, não devendo ser limitado tão somente às hipóteses do art. 50, do Código Civil.

Tanto é assim que a jurisprudência e a doutrina entendem como devida a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica nos âmbitos do direito do consumidor e do ambiental, em que os requisitos trazidos no art. 50, do Código Civil não se mostram interessantes para validação do afastamento da autonomia patrimonial.

Embora a doutrina majoritária entenda o contrário, ao se entender a desconsideração da personalidade jurídica como teoria e sua aplicação da forma acima proposta, não há como se afastar a aplicação do incidente trazido pelo Novo Código de Processo Civil nos casos de responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, já que a autonomia patrimonial da pessoa jurídica é afastada, sendo o terceiro chamado a compor o pólo passivo, desde que haja comprovação pela Procuradoria dos requisitos elencados no citado dispositivo legal.

## Bibliografia

AMARO. Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13ª edição, revista. Saraiva: 2007.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BECHO. Renato Lopes. Responsabilidade Tributária de Terceiros. CTN, arts. 134 e 135. Saraiva: 2014.

CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 5ª edição. Noeses: 2013.

CASTRO. Aldemario Araujo. Aplicação no Direito Tributário da Desconsideração da Personalidade Jurídica. Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. TÔRRES. Heleno Taveira; QUEIROZ. Mary Elbe (coordenação) – São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. O Poder de controle na sociedade anônima. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

COMPARATO. Fábio Konder. O poder de controle na sociedade anônima. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

DELGADO, José Augusto. A desconsideração da pessoa jurídica e os seus reflexos na ordem tributária . In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (orgs.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

DINIZ. Marcelo de Lima Castro *in* Incidente de desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário. Direito Tributário e os novos horizontes do processo. Noeses: 2015.

FERRAGUT. Maria Rita *in* Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização de grupos econômicos. Direito tributário e os novos horizontes do processo. Noeses: 2015.

FERRAGUT. Maria Rita. Responsabilidade tributária e o código civil de 2002. Noeses: 2005.

FUNARO. Hugo. Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro. *As hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional*. Série Doutrina Tributária. Vol. X. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

GRUPENMACHER. Betina Treiger. *in* Aplicação do incidente de desconsideração de personalidade jurídica, previsto no novo Código de Processo Civil aos processos judiciais e administrativos em matéria tributária. Direito Tributário e os novos horizontes do processo. Noeses: 2015.

JUSTEN FILHO. Marçal. Desconsideração da personalidade jurídica societária no direito brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

MELO. José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.

OLIVEIRA. Ricardo Mariz de. FAJERSZTAJN. Bruno. CARVALHO. Claudia Vit de *in* Responsabilidade tributária. Pesquisas Tributárias – Nova Série, coedição do Centro de Extensão Universitária e da Ed. Saraiva, n. 17, 2011.

OLIVEIRA. Ricardo Mariz de. OBSERVAÇÕES SOBRE A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PERANTE O DIREITO TRIBUTÁRIO. Revista Fórum de Direito Tributário n. 12. 2004.

PEREIRA, Caio Mário Silva. Instituições de Direito Civil - Vol. I - Introdução ao Direito Civil: Teoria Geral do Direito Civil, 28ª edição. Forense, 02/2015

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

VENOSA. Sílvio de Salvo . Direito civil: parte geral, (V. 1), 14ª edição. Atlas, 01/2014.