

MARINA SILVEIRA DE MENEZES

**A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA
NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada como requisito para
conclusão do Curso de bacharelado em Direito
do Centro Universitário de Brasília.

Orientadora Professora Samira Otto

BRASÍLIA
2009

Agradeço à minha família e amigos, pela paciência e compreensão, em especial, ao meu pai quem me inspira e admiro tanto.

À minha amada querida mãe (*in memoriam*), as saudades e as lembranças nunca serão esquecidas.

À Professora Samira Otto, pela sabedoria e gentileza constante no decorrer do trabalho.

Ao Professor Marlon Tomazette pelas suas preciosas orientações e tempo disponibilizado.

RESUMO

As recentes decisões dos Tribunais têm apreciado a constante aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do Direito Tributário. A doutrina, no entanto, tem criticado com veemência tal prática jurisprudencial, alegando que ao Direito Tributário brasileiro devem ser aplicados os princípios da estrita legalidade e da tipicidade, sendo impossível, assim, a formulação jurisprudencial. Apesar da freqüente aplicação, os Tribunais brasileiros não fundamentam as razões do uso da teoria da desconsideração no que se refere ao artigo 135 do CTN, nem abordam o seu procedimento, o que poderia colaborar para rebater as críticas doutrinárias. O presente estudo propõe-se a discutir a aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica fundamentada nos artigos 134 e 135,III do CTN, conforme decisões sucessivas do Superior Tribunal de Justiça, Tribunais Regionais Federais e do Tribunal de Justiça do Distrito Federal, a partir dos principais argumentos recolhidos da doutrina e da própria jurisprudência.

Palavras-chave: Desconsideração da Personalidade Jurídica; Possibilidade; Aplicação; Responsabilidade de Terceiros; Crítica; Jurisprudência; Direito Tributário; Responsabilidade do sócio-gerente; Dívida Fiscal.

ABSTRACT

Recent decisions from Courts appreciate the constant application of the Theory of Disregard of the Legal Personality under the Tax Law. The doctrine, however, has vehemently criticized this judicial practice, claiming that within the Brazilian Tax law must be applied the principles of strict legality and equity, becoming impossible the formulation of a jurisprudence. In spite of the frequent application, the Brazilian Courts do not fundament their reasons for the use of the Theory of Disregard in relation to article 135 of the CTN, or discuss its procedure, which could collaborate in counter to the doctrinaire's critics. This study propose to discuss the application of the Theory of Disregard of Legal founded on articles 134 and 135, item III of CTN, based on successive decisions from the Superior Tribunal de Justiça, Tribunais Regionais Federais and the Tribunal de Justiça do Distrito Federal, starting with the main arguments collected from the doctrine and the jurisprudence.

Key-words: *Disregard of the Legal Personality; Possibility; Application; Third party Liability; Critics; Jurisprudence; Tax Law; Partners liability; Tax liability.*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 AUTONOMIA ENTRE SÓCIOS E SOCIEDADE	8
1.1 Considerações iniciais sobre o instituto da pessoa jurídica	8
1.2 A pessoa jurídica e autonomia em relação aos sócios	12
1.3 A teoria da desconsideração da personalidade jurídica	15
1.3.1 Teoria Menor e Maior	18
1.4 Finalidade da aplicação da desconsideração da pessoa jurídica	19
2 A APLICAÇÃO DA DESCONSIDERAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	22
2.1 Aspectos gerais	22
2.2 Aplicabilidade da teoria da desconsideração no âmbito tributário	23
2.3 A responsabilidade no Direito Tributário	26
2.3.1 Responsabilidade de terceiros por substituição	28
2.3.2 A Desconsideração em face da responsabilidade tributária	32
3 CRÍTICAS À APLICABILIDADE DA TEORIA DE DESCONSIDERAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	34
3.1 Análise jurisprudencial	34
3.2 Redirecionamento da execução tributária e privilégios da Fazenda Pública	39
CONCLUSÃO	44
REFERÊNCIAS	46

INTRODUÇÃO

A aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário é objeto de muita controvérsia. As discussões começam no campo doutrinário e ganham efetividade nos Tribunais, que aplicam as considerações doutrinárias de maneira diversa, sem, contudo, interpretá-las ou justificá-las. Esta foi, pois, a razão da escolha do tema: analisar as principais discussões entre a doutrina e a jurisprudência dominante sobre a aplicação da teoria no campo do Direito Tributário.

Sem a pretensão de abordar todas as polêmicas que envolvem o tema da desconsideração, o presente trabalho, resultado de pesquisas acadêmicas, pretende, fomentar maior debate e discussão acerca do instituto, apresentando com visão crítica e fundamentada algumas diretrizes que podiam auxiliar os estudiosos no enfrentamento de tema, tão importante à realidade social e econômica da sociedade brasileira. O estudo da desconsideração da personalidade jurídica tratado neste trabalho é especialmente voltado ao campo das sociedades empresárias.

Para o bom desenvolvimento da pesquisa, dividiu-se a presente monografia em três capítulos. No Capítulo I, parte-se de fundamentação teórica a respeito da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, elaboração do conceito de pessoa jurídica e seus princípios, e chegando à origem, introdução e efetivação da teoria no direito brasileiro.

No Capítulo II, discute-se a aplicação da desconsideração no âmbito do direito tributário. O assunto sugere considerações variadas, porém, será examinado, especificamente, a possibilidade de aplicação ao direito tributário do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, com base nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

Com as considerações feitas sobre a teoria da desconsideração e o direito tributário, no Capítulo III, voltou-se à análise crítica de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, Tribunais Regionais Federais e do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, que admitem a aplicação da teoria da desconsideração ao direito material tributário. Porém, assim como na doutrina, verifica-se a existência de controvérsias na jurisprudência, sobre a função do art.135, III, do Código Tributário, ou seja, se representa ou não, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

1 AUTONOMIA ENTRE SÓCIOS E SOCIEDADE

1.1 Considerações iniciais sobre o instituto da pessoa jurídica

O desenvolvimento econômico com fundamento no Estado Democrático de Direito¹, na valorização do trabalho humano e da livre iniciativa privada (Art.1º, IV, e art.170 da Constituição)², promoveu a criação de organizações complexas para fomentar a atividade econômica. Na concepção atual da teoria jurídica, ser “pessoa” deixa de constituir um atributo exclusivo do homem e passa a estender-se aos agrupamentos formados por meio da iniciativa humana, para consecução de fins determinados, e a certas destinações patrimoniais.³

Francisco Amaral⁴ divide em três períodos o processo histórico da construção do conceito de pessoa jurídica: o romano, o medieval e o moderno. No direito Romano não se conhecia a pessoa jurídica como entidade distinta dos indivíduos que a compõem. A personificação se estendia ao Estado, ao príncipe, ao erário, às heranças jacentes. Para tais entes utilizavam-se os termos *universitas* e *corpus* e não *personae*⁵.

¹ HABIBE, Taís Cruz. **Direito Societário na atualidade: aspectos polêmicos**/Leonardo (organizador e colaborador). Belo Horizonte, Del Rey, 2007, p.165.

² Art.1º, IV da Constituição Federal: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”;

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

³ FREITAS, Elizabeth Cristina. **Desconsideração da personalidade jurídica: análise à luz do código de defesa do consumidor e do novo código civil**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2004 ,p.29. “A denominação utilizada para indicar o instituto e que por nós é conhecida como Pessoa Jurídica não é a mesma em todos os países. Adotam essa mesma expressão: os Códigos Civis da Argentina, da Alemanha, da Itália, da Espanha. Recebem a denominação de pessoas morais na Suíça e na França. No direito português, são chamadas de pessoas coletiva.”

⁴ AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 2ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1998, p.267.

⁵ FREITAS, Elizabeth Cristina. **Desconsideração da personalidade jurídica: análise à luz do código de defesa do consumidor e do novo código civil**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2004 ,p.25.

Verificava-se, ainda, a distinção entre os institutos de direito público e os de direito privado, no entanto não se tinha um conceito definido aos *universitas*.⁶ No pensamento jurídico medieval, glosadores e canonistas chegaram ao atributo central do conceito de pessoa jurídica. Os glosadores distinguiram as coletividades (*universitas*) dos indivíduos, e os canonistas chegaram à noção de *pessoa ficta*; desenvolveram o conceito de fundação - “a princípio, as fundações eram subordinadas à Igreja, mais tarde, porém, tornaram-se independentes (*pium corpus, sancta domus, hospitalis*)”.⁷ Passaram a admitir, ao lado da Igreja, pessoa moral de natureza divina, pessoas jurídicas em face do direito positivo canônico.⁸

No período moderno, jusnaturalista, a *pessoa ficta* passa a denominar-se *pessoa moral* para designarem-se as “comunidades ou corporações”⁹. Com a doutrina alemã, chega-se à concepção atual da pessoa jurídica. Em razão, da existência concreta, “proveniente do fenômeno social e histórico”¹⁰, os juristas alemães atribuíram personalidade jurídica própria a grupos de pessoas ou de bens, tornando-os sujeitos de relações jurídicas, titulares de direitos e deveres.¹¹

Assim, surge a pessoa jurídica como uma união de várias pessoas, naturais ou jurídicas, com objetivos comuns e determinados, dando origem a uma entidade que a ordem jurídica reconhece personalidade e capacidade próprias, distintas da de seus membros constituintes.

⁶ FRONTINI, Paulo Salvador. **Revista de direito mercantil**. Ano XLIV, janeiro/março, n.137, Malheiros, São Paulo, 2005, p.95.

⁷ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: parte geral**. v.I, 41ªed., São Paulo, Saraiva, 2007, p.127.

⁸ FRONTINI, Paulo Salvador. **Revista de direito mercantil**. Ano XLIV, janeiro/março, n.137, Malheiros, São Paulo, 2005, p.97.

⁹ AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 2ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1998,p.268.

¹⁰ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. v.1, São Paulo, Saraiva, 2003,p.182.

¹¹ AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 2ª ed. Rio de Janeiro, Renovar, 1998,p.268.

Esse espírito de associação,¹² representa instrumento legítimo para a consecução de interesses das mais diversas ordens, como por exemplo, científica, trabalhista, religiosa, esportiva, filantrópica, destacando-se a econômica¹³.

Conforme leciona professor Marlon Tomazette:

“A fim de incentivar o desenvolvimento de atividades econômicas produtivas e, conseqüentemente, aumentar a arrecadação de tributos, produzindo empregos e incrementando o desenvolvimento econômico e social das comunidades, era necessário solucionar o problema mencionados, encontrando uma forma de limitação dos riscos nas atividades econômicas. Para tanto, encaixou-se perfeitamente o instituto da pessoa jurídica ou, mais exatamente, a criação de sociedades personificadas.¹⁴

A constituição da pessoa jurídica também corresponde a um instrumento jurídico da economia de mercado de incentivos aos empresários, sendo utilizada como meio de exercício das atividades econômicas, em razão de amenizar os riscos inerentes à atividade empresarial.¹⁵ O atual Código Civil prevê¹⁶ a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo, no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo.¹⁷

¹² MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: parte geral**. v.I, 41ªed., São Paulo, Saraiva, 2007, p.127.

¹³ PAMPOLHA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil: Parte Geral**. v.I, São Paulo, Saraiva,2002, p.190.

¹⁴ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. vol. I, São Paulo, Atlas, 2008, p.225.

¹⁵ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. vol. I, São Paulo, Atlas, 2008, p.226.

¹⁶ Art.45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

¹⁷ No atual Código Civil, as disposições gerais sobre as pessoas jurídicas estão previstas no Livro I, Título II, Capítulo I, nos artigos 40 a 52. Consta no artigo 40 a classificação das pessoas jurídicas, sendo de direito público, interno ou externo, e de direito privado. O Código Civil faz alusão, ainda, as pessoas jurídicas de direito internacional, porém não serão consideradas neste estudo as pessoas jurídicas de direito público e direito internacional, por estarem sujeitas a regras e princípios específicos.

A personalidade é definida por Clóvis Bevilacqua¹⁸ como “aptidão reconhecida pela ordem jurídica a alguém, para exercer direitos e contrair obrigações”. Nos ensinamentos de Caio Mário da Silva Pereira¹⁹ depreende-se o significado da capacidade de direito e a de fato: “a aptidão oriunda da personalidade, para adquirir os direitos da vida civil, dá-se o nome de capacidade de direito, e se distingue da capacidade de fato, que é a aptidão para utilizá-los e exercê-los por si mesmo”.

Fábio Konder Comparato²⁰ observa que o atributo da personalização não recobre toda a subjetividade, pois a par das pessoas, a lei reconhece direitos a certos agregados patrimoniais sem personalizá-los, chamado de entes “despersonalizados” ou atípicos. As entidades despersonalizadas são caracterizadas por praticar somente os atos essenciais ao cumprimento de sua função ou expressamente autorizados. É o que se depreende da lição de Fábio Ulhoa²¹:

“As pessoas, por terem sido adotadas de personalidade pelo ordenamento jurídico, já receberam uma autorização genérica por força da personalização mesmo. Já os sujeitos de direito despersonalizados ou não-personalizados só podem praticar os atos para os quais estejam expressamente autorizados, por lhes faltar a personalização”.²²

Finalmente, Comparato²³ define a personalização como uma técnica jurídica utilizada para se atingirem determinados objetivos práticos – autonomia patrimonial, limitação ou supressão de responsabilidades individuais.

¹⁸ BEVILAQUA, Clóvis. **Teoria Geral de direito civil**. Campinas, RED Livros, 2001, p.47.

¹⁹ SILVA, Caio Mário. **Instituições de Direito Civil**. v.1, 18ªed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, p.161.

²⁰ COMPARATO, Fábio Konder. **Essai d’analyse dualiste d’obligation em droit prive**. Paris, Dalloz, 1964. In: COELHO, Fábio Ulhoa. **Justitia**. v. 137, jan./mar., São Paulo, 1987, p.69.

²¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Justitia**. v. 137, jan/mar, São Paulo,1987,p.69.

²² COELHO,Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. .2, 12ª ed., rev. e atual, São Paulo, Saraiva,2008,p.11. A doutrina costuma enquadrar nessa situação jurídica, os seguintes entes: a massa falida, o espólio, a herança jacente e a vacante, as sociedades irregulares e o condomínio edilício.

²³ COMPARATO, Fábio Konder. **Essai d’analyse dualiste d’obligation em droit prive**. Paris, Dalloz, 1964. In: COELHO, Fábio Ulhoa. **Justitia**. v.137, jan/mar, São Paulo, 1987, p.69.

1.2 A pessoa jurídica e a autonomia em relação aos sócios

A distinção entre a pessoa jurídica da sociedade e as pessoas de seus sócios era expressa no artigo 20 do Código Civil de 1916, onde determinava que “as pessoas jurídicas têm existência distinta da de seus membros”. O atual Código Civil, não fez referência expressa a tal dispositivo.

O novo código parte do pressuposto de sua existência pelo teor do artigo 46, ao preceituar sobre os requisitos para o registro das pessoas jurídicas, determinando que se declare “o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente”.²⁴

Assim, o legislador preocupou-se com a imputação da atividade da sociedade, dispondo expressamente no artigo 47, que os atos dos administradores obrigam a pessoa jurídica, quando exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo. Essa imputação é alcançada através da separação entre o ente jurídico “sociedade” e a pessoa dos sócios que dela participam, delimitando, assim, responsabilidades próprias e autônomas de cada um.²⁵

Com o efeito da personificação, a partir da inscrição de seu ato constitutivo, podemos citar quatro consequências relacionadas às prerrogativas do sujeito de direito. A primeira consequência é a titularidade pessoal. Detentora da personalidade jurídica, a sociedade torna-se apta para exercer direito e contrair obrigações, na ordem civil.

²⁴ RODRIGUES, Silvio. **Curso de direito Civil**. v.I, São Paulo, Saraiva, 2002, p.93.

²⁵ ZUCCHI, Maria Cristina. **Direito de empresa**. São Paulo, Harbra, 2004, p.55.

Aplica-se à pessoa jurídica a proteção dos direitos da personalidade (art.52, CC/02). São deferidos à pessoa jurídica, o direito ao nome, à marca, ao símbolo. Igualmente, é assegurado o direito à liberdade, à própria existência, à honra, à própria imagem.²⁶

A segunda é a titularidade obrigacional. Quem assume direitos e obrigações é a sociedade. No que se refere à realização de um negócio jurídico, contratual ou extracontratual, dentro do poder autorizado pela lei ou pelo estatuto, a sociedade empresária terá aptidão para ser parte em um contrato, em razão de possuir capacidade de fato e de direito para firmar seus negócios jurídicos.²⁷

Tais efeitos, por sua vez serão restritos à pessoa jurídica ocupante de um dos pólos da relação obrigacional.²⁸ Assim, conforme ilustra Fábio Ulhoa²⁹, “se constituída um sociedade limitada, e sendo necessária a locação de imóvel para instalação do estabelecimento empresarial, a locatária será a pessoa jurídica da sociedade, e não os seus sócios, ou o administrador”. Assevera, que apenas em situações excepcionais previstas em normas específicas, como no caso de responsabilização tributária, os efeitos estendem-se à esfera subjetiva de quem agiu pela sociedade empresarial. A terceira consequência é da titularidade processual, onde a pessoa jurídica pode demandar e ser demandada em juízo, ou seja, tem capacidade de ser parte processual³⁰.

²⁶ FONSECA, Antônio Cezar Lima. **Anotações aos direitos da personalidade**. São Paulo, RT 735,1995,p.38.

²⁷ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**, vol. I, São Paulo, Atlas, 2008, p.223.

²⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. v.2, 12ª ed. rev. e atual, São Paulo, Saraiva,2008,p.14.

²⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. v.2, 12ªed. rev. e atual, São Paulo, Saraiva,2008,p.15.

³⁰ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. vol. I, São Paulo, Atlas, 2008, p.223.Em alguns casos, a legislação atribui “capacidade de se parte” a determinados “entes despersonalizados”, como ocorre com a massa falida, o condomínio, o espólio, a herança jacente e certos órgãos públicos que não detém personalidade jurídica.

Nos processos relacionados às suas obrigações, a própria pessoa jurídica tem legitimidade para mover ou responder a ação.³¹ E finalmente, a responsabilidade patrimonial. Com a personificação, a pessoa jurídica passa a ter “existência distinta da dos seus membros”³². Essa é uma das principais conseqüências, a que considera a existência de um patrimônio próprio que responderá pelas suas obrigações.³³ Ou seja, os bens integrantes do estabelecimento empresarial, e outros eventualmente atribuídos à pessoa jurídica, são de propriedade dela, e não dos seus membros.

Trata-se, portanto de patrimônio distintos, inconfundíveis e incomunicáveis os dos sócios e os da sociedade. Disso decorre, o princípio da autonomia patrimonial, como forma de proteção patrimonial, ou ainda, uma espécie de “escudo” a defender a pessoa jurídica dos seus membros.³⁴ A responsabilidade patrimonial pelas obrigações da sociedade empresária não são dos seus sócios, a garantia dos direitos creditícios é representada pelo patrimônio social; somente executar-se-á o patrimônio do sócio em hipóteses excepcionais.³⁵

Contudo, em virtude do desvirtuamento que o instituto da personificação tem sofrido em alguns casos, a jurisprudência brasileira tem se manifestado pela política da separação patrimonial entre a sociedade e seus sócios. Tal propósito visa coibir excessos e práticas fraudulentas.

³¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. v.2, 12ªed., rev. e atual, São Paulo, Saraiva,2008,p.14.

³² LEI N. 3.071, de 01.01.1916.

³³ FREITAS, Elizabeth Cristina. **Desconsideração da personalidade jurídica: análise à luz do código de defesa do consumidor e do novo código civil**.2ª ed., São Paulo, Atlas, 2004, p.49.

³⁴ COELHO,Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. v.2, 12ªed., rev. e atual, São Paulo, Saraiva,2008,p.15.

³⁵ COELHO,Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. v.2, 12ªed., rev. e atual, São Paulo, Saraiva,2008,p.15.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica, também chamada teoria “da superação” e da “penetração”,³⁶ passou a ser amplamente aplicada pelos Tribunais, sendo expressamente prevista pelo novo ordenamento civil brasileiro.

1.3 A teoria da desconsideração da personalidade jurídica

Desenvolvida na jurisprudência anglo-saxônica a teoria da desconsideração é conhecida pela designação *disregard of legal entity* ou *disregard doctrine*. No Brasil a expressão mais utilizada é a desconsideração da personalidade jurídica.³⁷ Para Ada Pellegrini Grinover a desconsideração da personalidade jurídica “visa a desvendar os sócios, através da personalidade jurídica, e a considerá-los como dominantes da sociedade, uma entidade ostensiva por eles constituída”.³⁸

Ressalta-se, que a teoria não “visa a anular a personalidade jurídica, mas somente objetiva desconsiderar no caso concreto, dentro dos seus limites, a pessoa jurídica, em relação às pessoas ou bens que atrás dela se escondem.”³⁹ Não se destina ela a extinguir a pessoa jurídica, por meio da arguição de nulidade ou anulabilidade, tampouco o contrato social ou ato institutivo da sociedade é questionado, ou seja, a pessoa jurídica permanece hígida.

³⁶ FAZZIO JUNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas: de acordo com o código civil de 2002**. São Paulo, Atlas, 2003, p.52.

³⁷ CARDOSO, Luciano Lucas. **A desconsideração da personalidade jurídica no direito positivo brasileiro**. FACTU CIÊNCIA, ano 2, n. 3, Unai, FACTU, 2002, p113. Nos países da *Common Law* utilizam a expressão *lifting the corporate veil, piercing the corporate veil* (levantar o véu da pessoa jurídica), *cracking open the corporate shell*. No direito alemão fala-se em *durchgriff derr juristischen person*, no direito italiano superamento della personalitá giuridica, no direito argentino *desestimación de la personalidad*.

³⁸ GRINOVER, Ada Pellegrini. **A desconsideração da personalidade de jurídica**. Revista Forense, ano100, fevereiro, São Paulo, 2004, p.5.

³⁹ REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica**. Revista dos Tribunais, v.58, n.410, dezembro, 1969, p.10.

Em situações excepcionais, poderá justificar-se a despersonalização em caráter definitivo, entendido como extinção compulsória,⁴⁰ importando a sua dissolução e invalidade. Assim, o que se busca com a desconstituição da personalidade jurídica é a anulação desta, excepcionalmente, por lhe faltar condições de existência.

Com efeito, quando se desconsidera provisoriamente, em determinados casos concretos específicos, a personalidade jurídica⁴¹ “permanece incólume a existência desta para os demais atos, fatos e casos”⁴², daí falar-se em suspensão episódica e temporária⁴³. Destarte, a desconsideração, na expressão de Clóvis Ramalhete⁴⁴, “dá transparência ao que parece opaco”.

A teoria da desconsideração teve como finalidade garantir que as sociedades comerciais não fossem desvirtuadas por seus sócios.⁴⁵ A partir do século XIX, em virtude do aumento da utilização do instituto da pessoa jurídica, a doutrina e a jurisprudência com o propósito de proteger o instituto, do uso indiscriminado da pessoa jurídica, desenvolveram “meios idôneos”⁴⁶ para verificar se o direito concebido estava sendo adequadamente usado.⁴⁷

⁴⁰ PAMPOLHA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil: Parte Geral**. v.I, São Paulo, Saraiva, 2002, p.190.

⁴¹ SILVA, Alexandre Couto. **A aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2009, p.68.

⁴² GONÇALVES, Oksandro. **Desconsideração da personalidade jurídica**. Curitiba, Juruá, 2004, p.48.

⁴³ TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário**, Juarez de Oliveira, 2ª ed., 2004, p.73.

⁴⁴ RAMALHETE, Clóvis. In :GRINOVER, Ada Pellegrini. **A desconsideração da personalidade de jurídica apud Clóvis Ramalhete**. Revista Forense, ano100, fev, São Paulo, 2004, p.5.

⁴⁵ BRUSCHI, Gilberto Gomes. **Aspectos processuais da personalidade de jurídica**. São Paulo, Juarez de Oliveira, 2004, p.13.

⁴⁶ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. vol. I, São Paulo, Atlas, 2008, p.229.

⁴⁷ REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica**. Revista dos Tribunais, v.58, n.410, dezembro, 1969, p.5.

Mas foi nos sistemas jurídicos da *common law* (Reino Unido e Estados Unidos da América) que a doutrina da desconsideração da personalidade desenvolveu-se e foi amplamente difundida.⁴⁸ Caio Mário afirma que: “a mesma razão inspiradora de um instituto guarda consigo o germe de sua oposição”⁴⁹, assim assevera que foi no caso de *United State v. Lering Valley B.B*, em 1911, no Estado de Nova York, que surgiu a idéia de conceder o privilégio de *self-incorporations*, com objetivo de estimular atividades produtivas.⁵⁰

Como precedente da teoria, Verrucoli reconhece a teoria da soberania, elaborada por Hausamann, na Alemanha, e desenvolvida, na Itália, por Mossa. Essa teoria visava: “imputar ao controlador de uma sociedade de capitais as obrigações assumidas pela sociedade controlada, e por ela não satisfeitas, revelando-se, assim, a substância das relações em detrimento de sua estrutura formal”, tal teoria não logrou repercussão no plano jurídico.⁵¹ A tese da desconsideração da personalidade jurídica encontrou ampla acolhida não apenas nos Estados Unidos, de onde se expandiu, alcançando a Alemanha, Itália, Argentina, Inglaterra e a França. Tal como nos outros sistemas jurídicos, a sua inspiração no princípio da equidade, e principalmente no da moralidade obrigacional, ingressou no Brasil.⁵²

⁴⁸ Existem controvérsias de sua origem, a maioria dos doutrinadores acreditam que tal teoria teve sua procedência, na Inglaterra, no Caso *Salomon v. Salomon & Co. Ltd.*, julgado em 1897 pela *House of Lords* – última instância.

⁴⁹ PEREIRA, Caio Mário. **Instituições de Direito Civil**. v.1, 22ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2008, p.334

⁵⁰ KOURY, Susy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) grupos de empresas**. Rio de Janeiro, Forense, 2000, p.67. Outro caso apresentado por Suzy Koury ocorreu nos Estados Unidos da América, em 1809, no julgamento do litígio entre *Bank of United States v. Deveaux*, envolvendo sociedades anônimas, quando o Juiz *Mashal*, “para preservar a jurisdição dos tribunais sobre as sociedades anônimas, proclamou os acionistas como parte integrante e seus direitos e deveres como cidadãos reconhecidos para serem alcançados pela jurisdição, aplicando a teoria da desconsideração”

⁵¹ VERRUCOLI, 1964, p.2 In: SILVA, Alexandre Couto. **A aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2009, p.71.

⁵² PEREIRA, Caio Mário. **Instituições de Direito Civil**. v.1, 22ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2008, p.334.

1.3.1 Teoria Menor e Maior

Em sua concepção original, a teoria da desconsideração pauta-se, no afastamento da personalidade jurídica nas hipóteses específicas de fraude ou abuso. Com a experiência brasileira, significativas decisões judiciais denominavam a teoria da desconsideração da pessoa jurídica em hipóteses que não se confundiam com a teoria tradicional. Observando tal desvirtuamento, Fábio Ulhoa advertiu ser necessário distinguir duas vertentes na teoria da desconsideração: a Menor e a Maior.⁵³

A Teoria Menor tem como pressuposto a frustração do credor, ou seja, o simples descumprimento do crédito pela pessoa jurídica, por insolvência ou falência, seria suficiente para responsabilizar o sócio pelas obrigações da pessoa jurídica. Para Fábio Ulhoa, essa aplicação incorreta, chamada teoria menor, reflete a crise do princípio da autonomia patrimonial.⁵⁴

Sua aplicação simplista e apressada, não se preocupa em distinguir a utilização correta da fraudulenta, tampouco a existência ou não do abuso da forma da pessoa jurídica; basta o descumprimento do crédito pela pessoa jurídica, por insolvência ou falência, para afastar a autonomia patrimonial.⁵⁵ Já a chamada teoria Maior fundamenta com precisão o instituto da desconsideração, buscando preservar o princípio da autonomia patrimonial, limitando seu afastamento às hipóteses abusivas ou fraudulentas.⁵⁶

⁵³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. v.2, 12ªed., rev. e atual, São Paulo, Saraiva, 2008,p.41.

⁵⁴ Exemplo da aplicação da teoria menor ao Direito brasileiro é o parágrafo 5º do art.28 do Código de Defesa do Consumidor, que autoriza a desconsideração da personalidade jurídica pelo juiz “sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores”. Também o art.18 da Lei n. 8.884/94, o art.2º, §2º da Consolidação das Leis do Trabalho e o art. 4º da Lei nº 9.605/98(Lei do Meio Ambiente).

⁵⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**.v.2, 12ªed., rev. e atual, São Paulo, Saraiva,2008,p.41.

⁵⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. v.2, 12ªed., rev. e atual, São Paulo, Saraiva,2008,p.41.

Seguindo a lógica inversa da teoria menor, a teoria correta da desconsideração, consagra o princípio da autonomia patrimonial e defende o próprio instituto da pessoa jurídica. Neste ponto, Rubens Requião delinea a aplicação do instituto da desconsideração:⁵⁷

“ora, diante do abuso de direito e da fraude no uso da personalidade jurídica, o juiz brasileiro tem o direito de indagar, em seu livre convencimento, se há de consagrar a fraude ou o abuso de direito, ou se deva desprezar a personalidade jurídica, para, penetrando em seu âmago, alcançar as pessoas e bens que dentro dela se escondem para fins ilícitos ou abusivos”.

Com efeito, a insuficiência patrimonial, a falência, insolvência ou a simples adimplência não se apresentam como causas para a teoria maior. Para a sua aplicação deve-se observar os requisitos originários da desconsideração, quais sejam: o abuso de direito e a fraude à lei, ambos relacionados à autonomia patrimonial. Com a evolução do tema da teoria da desconsideração na jurisprudência brasileira, observa-se que os juízes e tribunais têm analisados os contornos da teoria da desconsideração, só aplicando-a em hipóteses excepcionais, que justificam o afastamento do princípio da autonomia patrimonial; ou seja, na existência da fraude ou do abuso de direito.⁵⁸

1.1 Finalidade da aplicação da desconsideração da pessoa jurídica

A teoria da desconsideração origina-se, fundamentalmente, do confronto de dois valores jurídicos, quais sejam, da tensão entre a segurança e a justiça.⁵⁹ Com a aplicação da teoria, pretende-se livrar da fraude e do abuso perpetrados através da pessoa jurídica, preservando-a, contudo, em sua autonomia patrimonial.⁶⁰

⁵⁷ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 22ªed., São Paulo, Saraiva, 1995, p.278.

⁵⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. v.2, 12ªed., rev. e atual, São Paulo, Saraiva, 2008, p.49.

⁵⁹ NEGRI, Sérgio Marcos. **Repensando a disregard doctrine: justiça, segurança e eficiência na desconsideração da personalidade jurídica**. In: GAMA, Guilherme Calmon Nogueira. **Desconsideração da personalidade jurídica: visão crítica da jurisprudência**. Atlas, São Paulo, 2009, p.7.

⁶⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. v.2, 12ªed., rev. e atual, São Paulo, Saraiva, 2008, p.34.

Não importa a dissolução ou anulação da sociedade, apenas no caso específico, em que a autonomia patrimonial foi fraudulentamente utilizada, é desconsiderada. Preservando-se, assim, a autonomia patrimonial da sociedade para todos os demais efeitos.⁶¹ Trata-se de uma elaboração técnica destinada à coibição de práticas fraudulentas que se valem da pessoa jurídica, como também, uma tentativa de preservar o instituto da pessoa jurídica, ao mostrar que o problema não reside no próprio instituto, mas no mau uso que se pode fazer dele.⁶² A desconsideração é, pois, a forma de adequar a pessoa jurídica aos fins para os quais foi criada, limitar e coibir o uso indevido deste privilégio, que é a pessoa jurídica, ou seja, de reconhecer a relatividade da personalidade jurídica das sociedades.⁶³

É importante ressaltar, que a teoria não questiona o princípio da autonomia patrimonial, que continua válido e eficaz ao estabelecer que os membros da pessoa jurídica não respondam pela obrigação desta. A separação patrimonial decorrente da constituição da pessoa jurídica não será eficaz em episódios de fraude ou abuso, mas para todos os demais efeitos, a constituição da pessoa jurídica é existente, válida e plenamente eficaz.⁶⁴

Assim, visa-se, como indica sua denominação, à desconsideração da existência da pessoa jurídica e não a sua desconstituição. A regra é que prevaleça a autonomia patrimonial, sendo uma exceção a desconsideração. A contenção destes abusos envolve dois direitos antagônicos: o direito dos sócios de não serem responsabilizados e o direito dos credores de não serem prejudicados. A solução de tal conflito se dá pela prevalência do valor mais importante.

⁶¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. v.2, 12ªed, rev. e atual, São Paulo, Saraiva, 2008, p.34.

⁶² GAMA, Guilherme Calmon Nogueira. **Desconsideração da personalidade jurídica: visão crítica da jurisprudência**. Atlas, São Paulo, 2009, p.7.

⁶³ CARDOSO, Luciano Lucas. **A desconsideração da personalidade jurídica no direito positivo brasileiro**. FACTU Ciência, ano 2, n.3, jul/dez, Unai, 2002, p.114.

⁶⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil**. v.1, São Paulo, Saraiva, 2003, p.11.

É certo que se deve coibir o uso irresponsável e abusivo do direito, porém não se pode esquecer, que esse direito consiste em uma conquista de grande importância para o desenvolvimento econômico do país. Assim, ao aplicar a teoria da desconsideração indiscriminadamente, sem proceder a uma análise apurada, se ela é cabível ou não, constitui um abuso, que deve ser afastado.⁶⁵

⁶⁵ CARDOSO, Luciano Lucas. **A desconsideração da personalidade jurídica no direito positivo brasileiro.** FACTU Ciência, ano 2, n.3, jul/dez, Unai, 2002,p.115.

2 A DESCONSIDERAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 Aspectos gerais

A princípio, a introdução do instituto da teoria da desconsideração para o Direito Civil brasileiro foi possível em razão das normas de direito privado formarem um sistema aberto, em que se admite a integração por decisões judiciais. Com efeito, observa-se que o artigo 4º da Lei de Introdução ao Código Civil e o artigo 123 do Código de Processo Civil, expõem que a falta da norma jurídica pode ser suprida pelo julgador, mediante utilização de princípios gerais do direito, analogia e costumes.⁶⁶

No caso do Direito Tributário, que tem a finalidade de “limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder”, a situação é diferente. A tributação está submetida ao princípio da estrita legalidade (art.150, I, CF), sendo vedada a utilização de regras através de vias integrativas para a criação de obrigação prevista em lei, como explicita o artigo 108, parágrafo 1º, do Código Tributário.⁶⁷

O sistema tributário é fechado e rígido, fica submetido às normas de incidência tributária somente os casos nelas expressamente previstos. Assim, impera no Direito Tributário uma legalidade estrita, que privilegia, deste modo, a segurança nas relações jurídicas pertinentes a esse ramo do Direito. Cumpre verificar que as regras tributárias são voltadas em prol do Estado, tendo em vista a necessidade de se auferir recursos para consecução de seus objetivos.

⁶⁶ OLIVEIRA. Ricardo Mariz. **Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário**. Revista de estudos tributários. v.1, n.1, mai/ jun, Porto Alegre, 2006, p.25.

⁶⁷ MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ªed., São Paulo, Malheiros, 2007, p.63.

No entanto, a relação de tributação não é uma simples relação de poder, é uma relação jurídica, que está sujeita a normas às quais se submetem os contribuintes e também o Estado.⁶⁸ O Direito impõe limitações à competência tributária, no interesse do cidadão, da comunidade ou no interesse do relacionamento entre as próprias pessoas jurídicas, titulares de competência tributária. Dentre essas limitações está o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus artigos 150 e 151, nas quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário. Nesse contexto, destacam-se os princípios da legalidade e da tipicidade.⁶⁹

O princípio da legalidade tributária é o princípio pelo qual nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei. Representa a segurança da reserva legal, da necessária previsibilidade no sistema jurídico, da imposição de uma obrigação tributária.⁷⁰ Quanto ao princípio da tipicidade, diz respeito ao conteúdo da norma, onde não basta a lei exigir lei formal ou material para criação do tributo; é necessário que a lei crie um tributo “defina tipo fechado, cerrado, todos os elementos da obrigação tributária, de modo a não deixar espaço algum que possa ser preenchido pela Administração em razão da prestação tributária corresponder a uma atividade administrativa plenamente vinculada”.⁷¹

Com efeito, observa-se que a aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica não encontra eco em matéria tributária, tal como se constata em outros ramos do Direito, em razão da certeza, da previsibilidade, e da reserva ao formalismo da lei, que impera no Direito Tributário.

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ªed., São Paulo, Malheiros, 2007, p.63.

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ªed., São Paulo, Malheiros, 2007, p.63.

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ªed., São Paulo, Malheiros, 2007, p.63.

⁷¹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 12ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1998, p.284.

2.2 Aplicabilidade da teoria da desconsideração no âmbito tributário

A aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica, no âmbito do direito tributário, é objeto de controvérsias e abordagens distintas na doutrina e na jurisprudência. Sobre esse tema, desenvolvido mais amplamente no campo do direito privado, a doutrina diverge acerca da necessidade ou não de dispositivo legal para aplicação da desconsideração nas relações jurídicas tributárias.

Segundo Alexandre Couto Silva⁷² “a formulação jurisprudencial de uma doutrina na desconsideração da personalidade jurídica só será possível com base em considerações de equidade e de justiça. Contudo, no Direito Tributário reinam os princípios da legalidade estrita e da tipicidade”. A assertiva do autor trata-se de entendimento formulado pela doutrina *Common Law* e distante da realidade germânica, a que se filia o ordenamento jurídico pátrio tributário.

Para Luciano Amaro⁷³, não existe possibilidade de sua aplicação no direito tributário, por inexistir expressa previsão normativa sobre o instituto nesse campo. A tipicidade, característica desse ramo do Direito, exclui a incidência da desconsideração.

De igual modo, defende Edmar Oliveira Andrade Filho⁷⁴:

“Um limite material intransponível é o princípio da legalidade. Portanto, a regra não pode, sem recepção por intermédio de outra, ser aplicada no campo tributário. Nessa seara, as relações envolvem o emprego de poder heterônomo no que difere da natureza paritária das relações privadas. Não fosse por esta razão seria pelo fato de que, em face do art. 146 da Constituição Federal, está matéria só poderia ser veiculada por Lei Complementar”

⁷² SILVA, Alexandre Couto. **A aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. 2ªed., Rio de Janeiro,Forense, 2009,p.183.

⁷³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ªed., São Paulo, Saraiva, 2004, p.236.

⁷⁴ FILHO, Edmar Oliveira. **Desconsideração da personalidade jurídica no novo código civil**. São Paulo, MP Editora, 2005, p.77.

Por outro lado, Ives Gandra Martins⁷⁵ se posiciona a favor da possibilidade da aplicação da desconsideração em matéria tributária. Entende o autor que a teoria “é figura pertinente ao direito tributário”, desde que formulada por imputação normativa.

Ao lado desse entendimento, Heleno Taveira Torres⁷⁶ explicita que a desconsideração da personalidade jurídica, para fins de aplicação da legislação tributária, poderá ser feita “quando esteja em presença de leis especiais quanto na hipótese de aplicação de uma regra geral que a autorize, à luz de determinados pressupostos”.

Segue essa linha de pensamento, Osmar Vieira da Silva⁷⁷, que leciona:

“o direito tributário tem com princípio fundamental o da legalidade, de tal modo que a desconsideração somente seria admitida nos casos em que a lei tributária expressamente a autorizasse, ao contrário da aplicação da teoria em outros ramos do direito (...) o legislador tributário necessita, assim, prever a hipótese da disfunção, tipificá-la (através de modelos fechados) e determinar a desconsideração. Caberá a lei autorizar a desconsideração, como, também, definir os pressupostos de sua incidência”

Suzy Koury⁷⁸ assevera que com a expansão dos grupos econômicos trouxe a necessidade da aplicação da pessoa jurídica no campo tributário, com a existência de várias empresas dotadas de personalidades jurídicas, e com o surgimento de situações diversas, envolvendo fraude e abuso de direito, é possível a aplicação da teoria da desconsideração fundada no critério econômico da legislação tributária.

⁷⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito Constitucional interpretado**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1992, p.142.

⁷⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo, Editora TR, 2003, p.470.

⁷⁷ SILVA, Osmar Vieira. **Desconsideração da Personalidade Jurídica: aspectos processuais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2002, p.34.

⁷⁸ KOURY, Susy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) grupos de empresas**. Rio de Janeiro, Forense, 2000, p.158.

Elizabeth Freitas⁷⁹ e Joaquim Muniz⁸⁰ entendem que os artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66) foram uma das primeiras manifestações normativas que evidenciaram a teoria da superação da personalidade jurídica no Brasil. A favor desse entendimento, a jurisprudência tem se manifestado, no sentido que artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional correspondem à consagração do instituto da desconsideração nesse ramo do Direito.⁸¹

No entanto, é importante observar que tais artigos mencionados tratam sobre a imputação direta da responsabilidade por certos atos aos sócios ou administradores da pessoa jurídica, sem que seja necessário desconsiderar a personalidade jurídica autônoma do ente coletivo para promover essa responsabilização.

2.3 A responsabilidade no Direito Tributário

Nos termos do artigo 121, inciso I, do Código Tributário Nacional, “contribuinte” é o sujeito passivo da obrigação principal, que tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Nestes termos, analisando o conceito de contribuinte, Rubens Gomes de Souza⁸², afirma que o tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que deu origem à tributação.

⁷⁹ FREITAS, Elizabeth Cristina Campos Martins. **Desconsideração da personalidade jurídica: análise do código de defesa do consumidor**. 2ªed., São Paulo, Atlas, 2004, p.78.

⁸⁰ MUNIZ, Joaquim. **Princípio da autonomia patrimonial e a desconsideração da personalidade jurídica**. In: **Revista de direito empresaria IBMEC**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2003, p.145.

⁸¹ Nesse sentido: AgRg no AgRg no REsp 881.911/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, 1ª Turma, DJe 06/05/2009 e EDcl no AgRg nos EDcl no Ag 960.906/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, 2ª Turma, DJe 21/08/2009.

⁸² SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p.93.

Entretanto, devido a prática da arrecadação, a lei pode permitir a cobrança do tributo de pessoa diversa do contribuinte (sujeito passivo direto). Nestes casos, o sujeito passivo tem somente a responsabilidade, ou seja, “a sujeição de seu patrimônio ao credor, sem ter o débito”, por não ter praticado o fato gerador.⁸³

A palavra responsabilidade liga-se à idéia de alguém precisar responder pelo descumprimento de um dever jurídico. Segundo Alexandre Alberto Teodoro⁸⁴, é importante observar que, “a responsabilidade e dever jurídico não se confundem, em razão da primeira ser consequência do descumprimento do segundo”. Em relação a palavra responsabilidade Hugo Brito⁸⁵ sugere duas acepções, uma ampla e outra mais específica:

“Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva”.

Assim, o responsável, mesmo sem revestir de condição de contribuinte, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária, torna-se sujeito passivo desta, por decorrência da lei. Destarte, os sujeitos passivos, subdividem-se em contribuintes e responsáveis. Os contribuintes possuem relação direta com o fato descrito na norma jurídica tributária, enquanto os responsáveis são terceiros designados pela legislação (art. 121 do CTN).⁸⁶

⁸³ VAZ, José Otávio de Viana. **A responsabilidade tributária dos administradores da sociedade no código tributário nacional**. Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p.121.

⁸⁴ SILVA, Alexandre Alberto Teodoro. **A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário**. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p.100.

⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ªed., Malheiros, 2007, p.178.

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ªed., Malheiros, 2007, p.185.

Questão de grande relevância em matéria de responsabilidade tributária consiste em determinar o alcance do artigo 135, III, do CTN, e assim saber em que circunstâncias os sócios respondem pelos créditos tributários, dos quais sejam os contribuintes. Ressalta-se, entretanto, que se trata das sociedades de responsabilidade limitada e nas sociedades anônimas, e não nos casos das sociedades em que a lei não limita a responsabilidade dos sócios, pois nesses casos, os sócios sempre serão responsabilizados.

2.3.1 Responsabilidade de terceiros por substituição

O art.135 do CTN diz serem “pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, as pessoas referidas no art.134 (inciso I), assim como os “os mandatários, prepostos e empregados” (inciso II), além dos diretores, gerentes ou representantes⁸⁷ de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III).

Verifica-se, que o artigo 135, traz em seu bojo duas matérias. A primeira, diz respeito à extensão da expressão “pessoalmente responsáveis”, e a segunda, quanto as hipóteses de responsabilidade pessoal dos sócios pelas dívidas fiscais da pessoa jurídica. Quanto à extensão da expressão “pessoalmente responsáveis”, embora não haja consenso doutrinário⁸⁸, observa-se que a responsabilidade mencionada é pessoal do agente, excluindo a figura do contribuinte.

⁸⁷ Ressalta-se que o inciso III, do artigo 135, não utiliza a expressão “sócios”, e sim, dos termos “diretores, gerentes ou representantes”, atribuindo a responsabilidade aos sócios com poderes de administração. Na jurisprudência também prevalecendo esse posicionamento. Nesse sentido: AgRg no REsp 714.096/AL, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe 05/11/2008; AgRg no Ag 989.165/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 01/09/2008.

⁸⁸ O artigo 135 do CTN, segundo Aliomar Baleeiro e Luciano Amaro, trata-se de responsabilidade por substituição tributária; já com posição diversa, como Hugo de Brito Machado, entende que este dispositivo legal versa sobre a solidariedade tributária. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 1994, p.491, AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo, Saraiva,1999,p.308., MACHADO, Hugo de Brito Machado. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v.2, São Paulo, Atlas, 2004, p.593.

Segundo José Otávio Vaz⁸⁹, não haveria sentido em se atribuir a responsabilidade pessoal, se houvesse a solidariedade entre a sociedade, uma vez que nos termos do artigo 128, a lei pode atribuir responsabilidade a terceiros “excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo”. Assim, quando a responsabilidade é atribuída a terceiros, o contribuinte é excluído ou tem, expressamente, a responsabilidade a ele atribuída em caráter supletivo. No caso, não há estipulação expressa de que o contribuinte e o responsável sejam solidários.

De fato, nos casos do artigo 135, III, o fato gerador da obrigação tributária é realizado pela sociedade através de seus representantes, entretanto, tendo em vista, a atuação com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, a norma jurídica passa o agente para o pólo passivo da obrigação.

Caracteriza-se a responsabilidade por substituição, como afirma Misabel Derzi⁹⁰, o fato de o ilícito ser prévio, ou simultâneo, ao surgimento da obrigação. Destarte, ocorrido o ilícito e determinando a lei que o agente responda por ele, a responsabilidade já nasce contra o agente, sem ter surgido contra o contribuinte. Ressalta-se, no entanto, que a responsabilidade do contribuinte só deve ser excluída do sujeito passivo por lei expressa. Os atos praticados com infringência de contrato ou estatuto, obrigam a sociedade perante terceiros de boa fé, assim, não seria o caso de empregar a teoria *ultra vires*⁹¹, quanto mais em relação ao Fisco, detentor do crédito tributário.

⁸⁹ VAZ, José Otávio de Viana. **A responsabilidade tributária dos administradores da sociedade no código tributário nacional**. Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p.119.

⁹⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1988, In. VAZ, José Otávio de Viana, **A responsabilidade tributária dos administradores da sociedade no código tributário nacional**. Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p.115.

⁹¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. v.2, 2008, 12ªed, 2008,p.459. De acordo com sua formulação, qualquer ato praticado em nome da pessoa jurídica que extrapole o objeto social é nulo, porém no Direito Brasileiro, a Lei das Limitadas, contempla o dispositivo que afasta a adoção dessa teoria, respondendo a sociedade limitada por todos os atos praticados em seu nome, ainda que extravagantes ao objeto social.

A segunda questão suscitada pelo artigo diz respeito às hipóteses que ficam os administradores, pessoalmente, responsáveis pelas dívidas fiscais da pessoa jurídica. O Superior Tribunal de Justiça, inicialmente, adotou a posição no sentido de que o simples inadimplemento de tributo levava à responsabilidade dos administradores. Assim, não precisaria comprovar o dolo, ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, para que a responsabilidade por dívidas da pessoa jurídica fosse atribuída aos administradores. Era adotada, a responsabilidade objetiva.⁹²

Porém, aos poucos os julgados do Superior Tribunal de Justiça foram redirecionando para uma interpretação subjetiva, no sentido de que o mero inadimplemento de tributo por parte da empresa não é causa para responsabilizar pessoalmente os seus administradores. Nesse sentido vêm decidindo ambas as Turmas da 1ª Seção do STJ:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. SÓCIOS. INCLUÍDOS.

SÚMULAS N. 282 E 356/STF. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. EXAME NA VIA DO RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN

não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

2. Aplicam-se os óbices previstos nas Súmulas n. 282 e 356/STF

quando as questões suscitadas no especial não foram debatidas no acórdão recorrido nem, a respeito, foram opostos embargos de declaração.

(...)

4. Recurso especial conhecido parcialmente e improvido.⁹³

⁹² VAZ, José Otávio de Viana. **A responsabilidade tributária dos administradores da sociedade no código tributário nacional**. Belo Horizonte, Del Rey, 2003, p.119.

⁹³ REsp 736.046/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, 2ª Turma, DJ 23/11/2007.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. ARTS. 544 E 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN.

1. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

2. Precedentes da Corte: ERESP 174.532/PR, Rel. Min. José Delgado, DJ 20/08/2001; REsp 513.555/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 06/10/2003; AgRg no Ag 613.619/MG, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 20.06.2005; REsp 228.030/PR, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.06.2005.

(...)

5. Agravo Regimental desprovido.⁹⁴

Assim, o simples inadimplemento da obrigação tributária não faz com que os administradores da pessoa jurídica sejam levados a responder de forma direta e pessoal nos termos no artigo 135, III, do CTN. O administrador não responde objetivamente pelo débito tributário, mas sim subjetivamente, exige-se culpa de sua parte para a configuração da responsabilidade tributária.

No entanto, se a infração à lei estiver fundamentada na dissolução irregular de sociedade, ou seja, quando a sociedade se dissolve sem a observância das regras referentes à dissolução, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido, que nesses casos, há aplicação da responsabilidade prevista no artigo 135, III do CTN.⁹⁵ Seria apurada, então, objetivamente, a infração à lei, em razão da presunção de culpa do administrador. Tratando-se de hipótese de responsabilidade pessoal e direta do administrador, e não de abuso à personalidade.

⁹⁴ AgRg no Ag 729.695/ES, Rel. Ministro LUIZ FUX, 1ª Turma, DJU 28/09/06.

⁹⁵ EDcl no REsp 1098361/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, 2ª Turma, DJ 04/08/2009.

2.3.2 A desconsideração em face da responsabilidade tributária

Para evitar a evasão fiscal a Fazenda Pública busca mecanismos que coíbam a simulação na formação das sociedades.⁹⁶ Nesta situação deveria a administração fazendária aplicar a desconsideração da personalidade jurídica para atingir ou enquadrar o verdadeiro responsável na hipótese do artigo 135 do CTN. No que se refere ao artigo 135 do CTN, Laís Vieira Cardoso⁹⁷, Melissa Formann e Márcia Faleiro⁹⁸, entendem que as regras contidas nesse artigo não são hipóteses de *disregard doctrine*, e sim, formas de responsabilização pessoal de gerentes, diretores e representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

No mesmo diapasão, leciona Luciano Amaro⁹⁹:

“O Código Tributário prevê, no art.135, situações em que, por abuso do representante legal da pessoa jurídica, ele é pessoalmente responsabilizado por obrigações tributárias que, formalmente, seriam da empresa (...)Portanto, quando a lei cuida da responsabilidade solidária, ou subsidiária dos sócios, por obrigações da pessoa jurídica, ou quando ela proíbe certas operações, vedadas aos sócios, sejam praticadas pela pessoa jurídica, não é preciso desconsiderar a empresa, para imputar as obrigações aos sócios, pois mesmo considerada a pessoa jurídica, a implicação ou responsabilidade do sócio já decorre de preceito legal”.

Tratando de simulação, por se tratar de ato ilícito, preenche a hipótese de responsabilidade prevista no artigo 135, pois se refere à infração à lei, não atingindo somente os administradores, mas todos aqueles que participam do negócio jurídico viciado que acarretou prejuízo à administração fazendária. Destarte, não haveria necessidade do afastamento da personalidade jurídica, já que obrigação está prevista na norma jurídica tributária.

⁹⁶ SILVA, Alexandre Alberto Teodoro. **A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário**. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p.107.

⁹⁷ CARDOSO, Laís Vieira. **Responsabilidade pessoal do dirigente empresarial perante o Código Tributário**. In: **obrigações no novo direito empresarial**. São Paulo, Juarez de Oliveira, 2003, p.141.

⁹⁸ FOLMAR, Melissa: **Desconsideração da personalidade jurídica**. In: **Jurisprudência brasileira cível & comércio**. Curitiba, Juruá, 2002, p.41.

⁹⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ªed., São Paulo, Saraiva, 2004, p.236.

Nesses casos, verifica-se que a responsabilidade é atribuída exclusivamente aos sócios, sendo desnecessária a suspensão temporária da eficácia dos atos constitutivos da pessoa jurídica. Enquanto a teoria da desconsideração foi formulada para coibir o abuso de direito à personalidade jurídica, a responsabilidade dos administradores dá-se de forma direta, por atos por estes realizados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto.

Finalmente, cabe dizer que a desconsideração da personalidade jurídica não corresponde aos contornos da responsabilidade de terceiros, prevista no Código Tributário Nacional. Assim, há excesso de poderes quando o administrador pratica atos para os quais não tem poder. Por outro lado, existe infração à lei e violação do contrato social ou estatuto, quando estes forem de alguma forma, contornados. Saliente-se, ainda, que a condições de sócio é insuficiente para caracterização dessa responsabilidade, interessa apenas àqueles que conduzem a sociedade, conforme analisado no artigo 135, III do CTN.¹⁰⁰

¹⁰⁰ SILVA, Alexandre Alberto Teodoro. **A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário**. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p111.

3 CRÍTICAS À APLICABILIDADE DA TEORIA DE DESCONSIDERAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1 Análise jurisprudencial

A jurisprudência, por vezes, tem laborado em erro quando aplica a teoria da desconsideração jurídica às hipóteses dos artigos 134 e 135, III do Código Tributário Nacional. Sempre que alguém é responsabilizado pessoalmente, em substituição à pessoa jurídica, pelos motivos já expostos, alguns dos julgados fazem referência à desconsideração da pessoa jurídica, fundamentando suas decisões na teoria da desconsideração. Contudo, o que se verifica é que estão aplicando uma norma expressa de responsabilidade tributária específica, sem romper com autonomia da personalidade jurídica.¹⁰¹

A desconsideração da personalidade jurídica não precisa estar positivada. Ela é uma teoria, uma forma de interpretação e de concepção relativa da autonomia da pessoa jurídica. A sua aplicação ocorre, quando o julgador, convicto de que a autonomia e a limitação da responsabilidade da pessoa jurídica tenham sido usadas como meio de lesar, terceiros, ou diante de possibilidade expressamente prevista em lei, dispuser da autonomia da pessoa jurídica.¹⁰² Porém, não é o que ocorre nas hipóteses do artigo 134 e 135 do CTN, em que a lei, claramente, responsabiliza terceiros pelo crédito tributário, sem necessidade de desconsiderar a pessoa jurídica.

Assim, quando a lei atribui responsabilidade a determinadas pessoas em circunstâncias predefinidas, não se está diante da teoria da desconsideração na sua concepção original. Nessa teoria, a responsabilidade recai sobre a pessoa que usou fraudulentamente a pessoa jurídica como instrumento para a prática do ilícito, sem previsão na lei.

¹⁰¹ SANTOS, Monisa Carla. **A desconsideração na execução fiscal vista pelos Tribunais**. Revista de processo, ano 32, n.145, março, 2007, p.39.

¹⁰² KOCH, Dionísio. **Desconsideração da personalidade jurídica**. Momento Atual, Florianópolis, 2005, p.25.

O art. 50 do Código Civil brasileiro é a única norma expressa que determina a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, que guarda coerência com os seus pressupostos originais. Note-se a diferença em relação aos artigos 134 e 135 do CTN, que não fazem referência à má utilização da pessoa jurídica, basta uma infração de lei ou um excesso de poder do gerente e este poderá ser responsabilizado pelo crédito tributário.¹⁰³

Todavia, é importante registrar que o Superior Tribunal de Justiça e parte de outros tribunais têm se manifestado, no sentido de que o artigo 135, III do CTN, corresponde à teoria da desconsideração. Porém, assim como na doutrina, verifica-se a existência de controvérsias na jurisprudência, sobre a função do art.135, III, do Código Tributário, ou seja, se representa ou não o instituto da desconsideração da personalidade, jurídica.

Diante desse contexto, cita-se alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça, Tribunais Regionais Federais e do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, sobre a aplicação da desconsideração da pessoa jurídica na área tributária.

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA DE PESSOA JURÍDICA POR DÉBITOS DE ALGUNS DE SEUS SÓCIOS EM OUTRAS EMPRESAS. NÃO EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS QUE NÃO SE CONFUNDE COM A DO GERENTE OU ADMINISTRADOR. NÃO INCIDÊNCIA DO ART. 135, III, DO CTN. PROCEDIMENTO QUE NÃO IMPLICA FRAUDE OU ABUSO DE DIREITO. INAPLICABILIDADE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. SEGURANÇA CONCEDIDA. REMESSA OFICIAL IMPROVIDA.

I - Inafastável que a personalidade da pessoa jurídica se distingue da de seus membros e que não é vedada pelo ordenamento jurídico a constituição de sociedade tendo por sócia outra pessoa jurídica.

II - Na forma do art. 135, inciso III, do CTN, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Todavia, não o são os participantes da sociedade apenas na qualidade de sócios.

¹⁰³ KOCH, Dionísio. **Desconsideração da personalidade jurídica**. Momento Atual, Florianópolis, 2005, p.17.

III - Nada obstante, existindo a dívida cuja responsabilidade tributária deve recair somente sobre alguns de seus sócios em outras empresas, das quais também são sócios. Se as pessoas naturais que compõem as sociedades comerciais são as mesmas, basta provar a existência dos requisitos legais ensejadores à responsabilização pessoal para que se conclua possível a afetação do patrimônio particular de cada um, de forma que resta afastada a alegação de intenção de fraudar ou de abuso de direito, como pressupostos para aplicação de desconsideração da personalidade jurídica, mormente porque esta pressupõe o devido processo legal, com exercício do contraditório e da ampla defesa.

IV - Diante deste quadro, revela-se ilegal e abusiva a inscrição na dívida ativa da impetrante e a negativa de expedição da certidão negativa de débito.

V - Remessa oficial improvida. Sentença concessiva da segurança mantida.¹⁰⁴

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. OFENSA AOS ARTS. 124 E 135 DO CTN. VERIFICADA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO QUOTISTA. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CABIMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 543-C, DO CPC. RESOLUÇÃO STJ/2008. ARTIGO 557, DO CPC. APLICAÇÃO¹⁰⁵

ADMINISTRATIVO. PESSOA JURÍDICA. INSCRIÇÃO NO CGC. RESTRIÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 112/94. INAPLICABILIDADE.

I – Mantida a sentença que concedeu a ordem para que a Receita Federal não obstaculize a alteração no cadastro da impetrante, pois, na teoria geral referente às sociedades comerciais, a pessoa jurídica tem personalidade distinta da personalidade de seus sócios, que só em casos excepcionais de prática de atos fraudulentos ou abusivos, respondem pessoalmente pelas obrigações assumidas pela pessoa jurídica.

II – A teoria da desconsideração da pessoa jurídica não pode se aplicada ao presente caso, pois não restou comprovado que o débito para com o Fisco é devido a ato fraudulento ou abusivo do sócio que pretende fazer parte da empresa-impetrante.

III- Instrução normativa n. 112/94 contém, no seu artigo 2º, evidente restrição à liberdade de exercício de atividade profissional, mas mesmo que isso seja superado, esse ato normativo não poderia ser aplicado à hipótese desses autos porque quem está em débito é a pessoa jurídica, e não o seu sócio que agora tem a intenção de fazer parte do quadro de sócios da impetrante.

IV – Apelação e remessa oficial improvidas.¹⁰⁶

¹⁰⁴ TJDFT. 20000110581994RMO, Relator JERONYMO DE SOUZA, 3ª Turma Cível, DJ 26/03/2002.

¹⁰⁵ STJ. AgRg no AgRg no REsp n. 881911/SP. Relator Ministro LUIZ FUX, 1ª Turma, DJ 06/05/2009.

¹⁰⁶ TRF da 4ª Região, MAS 56.396.

Há de ser observado que nesse julgamento, apelação em mandado de segurança, o Tribunal decidiu que, por não ter ficado provado a prática de fraude ou de ato abusivo, não haveria como ser aplicada a desconsideração. Assim, o TRF da 4ª região admitiu a aplicação da teoria ao direito tributário, quando provada a fraude ou abuso de direito,

Outros julgados enquadram o artigo 135, III, como hipótese de responsabilidade tributária por substituição, e não como desconsideração da personalidade jurídica, posição essa, que parece mais adequada.

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE POR COTAS. **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, POR SUBSTITUIÇÃO. CTN. ART.135, III E DECRETO 3.708/19, ART.10.** CITAÇÃO. PENHORA DE BENS DO SÓCIO. EXÉRCICIO DO DIREITO DE DEFESA AMPLO, VIA EMBARGOS À EXECUÇÃO. NULIDADE PROCESSUAL INEXISTENTE.

I – Dissolvida irregularmente sociedade por cotas de responsabilidade limitada e não dispendo a pessoa jurídica executada de bens suficientes para garantir a execução, podem ser penhorados bens pessoais dos sócios, estejam ou não em seus nomes incluídos na exordial executória. Trata-se do instituto da responsabilidade tributária, por substituição (CTN, art.135,III e Decreto n. 3.708/19)

II – De outra parte, exercido o direito de defesa pela embargante, na sua plenitude, afasta-se a decretação de nulidade processual, por falta ou defeito formal de citação. O comparecimento espontâneo do réu supre eventual vício de citação (CPC, arts.214,§1º e 598; LEF, art.1º). Princípio da instrumentalidade defende o conteúdo à forma.

III – Precedentes do Colendo STJ e desta Corte de Justiça Regional.

IV – Apelação parcialmente provida. Sentença anulada, para que outra seja proferida, com exame do mérito da lide. Remessa oficial, tida por interposta, prejudicada.¹⁰⁷

¹⁰⁷TRF. Apelação Cível n. 01091511, Relator Des. Federal EUTÁSQUIO SILVEIRA, 3ª Turma, DJ 31/01/2001.

PROCESSO CIVIL E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE (ART.135, DO CTN). DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO LEGAL: NÃO APRESENTAÇÃO DOS RECIBOS DE ABONO DE NATAL E ABONO SALARIAL DE AGOSTO/90. FALÊNCIA DA EMPRESA. RESPONSABILIDADE PESSOAL E SOLIDÁRIA DO SÓCIO-GERENTE. LEGITIMAÇÃO AD CAUSAM PASSIVA. CONFIGURAÇÃO. PRECEDENTES¹⁰⁸.

I – O descumprimento de obrigação legal relativa a fatos geradores contemporâneos à gerência dos sócio, torna-o legitimado passivamente para a execução, ante a configuração de sua responsabilidade pessoal e solidária, decorrente da infração à lei (art.135, do CTN)

II – Título executivo, não impugnado, usufrui da presunção de certeza e liquidez, somente passível de afastamento mediante prova robusta, em sentido contrário, a cargo da parte executada.

III – Configuração da legitimidade ad causam do sócio gerente.

IV- Impossibilidade de cobrança da massa falida de multa com efeito de pena administrativa(Súmulas 192 e 565 do STF)

V- Apelo improvido. Sentença mantida.¹⁰⁹

Contudo, consoante ementas a seguir, o Superior Tribunal de Justiça, consolidou entendimento no sentido que o artigo 135, III, do CTN consagra a o instituto da desconsideração:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA DE LITISCONSÓRCIO NECESSÁRIO. VÍNCULO FAMILIAR. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

I – As hipóteses de configuração de litisconsórcio necessário estão no artigo 47 do CPC, o qual exige imposição de lei, ou a existência de vínculo natural, pela natureza da relação jurídica.

II – A base fática da demanda descarta a existência de liame entre os litisconsortes, de relevância para o desfecho da causa, sendo certo que o fato de pertencerem os litisconsortes a uma só família não os coloca na mesma relação jurídica discutida nos autos.

III – 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.**

IV – Recursal especial provido.¹¹⁰

¹⁰⁸ Precedentes: AC 96.01.49173/PI ; AC 93.01.35326-1/MG e do STJ Resp 7387/91/ PR

¹⁰⁹ TRF. Apelação Cível n.01119299, Relator Des. Federal CANDIDO RIBEIRO, 3ª turma, DJ 19/12/2000.

¹¹⁰ STJ. REsp 436012. Rel. Ministra ELIANA CALMON, 2ª Turma, DJ 27/09/2004.

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA PELO TOMADOR DE SERVIÇO. ART.22, IV, DA LEI 8.212/91. VIOLAÇÃO DO ART.135 DO CTN: INOCORRÊNCIA.

I – (...), em nenhum momento valeu-se da regra contida no **artigo 135 do CTN, que diz respeito à desconsideração da personalidade da pessoa jurídica para que seus representantes respondam pessoalmente pelo crédito tributário** nas hipóteses que menciona.

(...)

III. Inexistência de ofensa ao artigo 135 do CTN

IV. Recurso especial improvido.¹¹¹

A despeito do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, convém frisar que esse não é o verdadeiro sentido do instituto da desconsideração da pessoa jurídica. Apesar da frequente aplicação, os Tribunais não se preocupam em especificar as razões da teoria, nem abordar o seu procedimento. Dessa forma, é importante que o intérprete atenha-se à função da desconsideração, não a confundindo com outros institutos jurídicos.

3.2 Redirecionamento da execução tributária e privilégios da Fazenda Pública

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem decidido que o dolo, má-fé, excesso de poder ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, dão ensejo tanto à co-responsabilidade como à desconsideração da personalidade jurídica, dependendo da presença ou não do nome do sócio gerente ou administrador com o da pessoa jurídica, sujeito passivo da execução fiscal.¹¹²

Em qualquer uma das hipóteses, a responsabilidade do sócio-gerente não é objetiva, mas decorrente de atuação dolosa ou culposa, sendo imprescindível a prova da subjetividade na conduta pessoal do administrador.¹¹³

¹¹¹ STJ. REsp 787457/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, 2ª Turma, DJ 23/08/2007.

¹¹² SANTIAGO, Edna Ribeiro. **Desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário**. Revista da Ciência Jurídica, ano XXII, n.142, jul/ago, 2008, p.25.

¹¹³ REsp 442301/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, 1ª Turma, DJ 05/12/2005.

Questão que não está resolvida no âmbito jurídico é o redirecionamento da execução tributária, quando se constata que o real responsável pela obrigação tributária é pessoa diversa daquela consignada no lançamento.

A “responsabilidade patrimonial secundária do sócio”,¹¹⁴ na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.

Todavia, em recente julgado, a primeira Seção da Colenda Corte Superior, concluiu, no julgamento do EREsp n. 702.232/RS da relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, que:

a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do artigo 135 do CTN, quando restar demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A prova feita pela Fazenda Pública, no entanto, não precisa ser cabal. Havendo apenas indícios de prova no curso da execução, autorizada a desconsideração da personalidade jurídica, com o afastamento do princípio da autonomia patrimonial, para a inclusão do administrador no pólo passivo;

¹¹⁴ KOCH, Dionísio. **Desconsideração da personalidade jurídica**. Momento Atual, Florianópolis, 2005, p.21.

b) quando constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do artigo 135 do CTN, independentemente se ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o administrador, ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do artigo 204 do CTN.

Para Marcelo Romanelli Cezar Fernandes¹¹⁵:

“Com a nova orientação jurisprudencial que se avista, o quadro fica ainda mais grave. Dificilmente os responsáveis por uma sociedade sairão ilesos da injusta cobrança dos débitos tributários em atraso, pela grande dificuldade de fazer prova negativa quanto à prática de uma ilicitude que sequer chegou a lhe ser imputada.

Entretanto a referida decisão não pode ser interpretada como se todos os sócios fossem “sonegadores”. É sabido que ser empresário hoje no Brasil é algo quase impossível, pois o empresário luta contra o governo, que cada vez quer arrecadar mais.

Nunca é demais lembrar que a presunção de liquidez e certeza do crédito tributário é resultante de um procedimento administrativo fiscal onde é garantido ao sujeito passivo o contraditório e a ampla defesa. Em nosso ordenamento jurídico só é possível a Fazenda Pública constituir o seu próprio título executivo se este for extraído de um procedimento administrativo, submetido a todas as garantias constitucionais processuais, sob pena de lesão à cláusula pétrea da Constituição da República.

Esse redirecionamento é caracterizado como um “incidente cognitivo” na execução. A Fazenda Pública pode fazer a prova dos atos ilícitos praticados pelo sócio-gerente nos próprios autos de execução, não sendo necessária a propositura de ação autônoma.¹¹⁶

¹¹⁵ FERNANDES, Marcelo Romanelli Cezar. **STJ muda posição sobre responsabilidade do sócio**. Revista Consultor Jurídico, agosto, 2009, São Paulo, p.11.

¹¹⁶ SANTOS, Monisa Carla. **A desconsideração na execução fiscal vista pelos Tribunais**. Revista de processo, ano 32, n.145, março, São Paulo, 2007, p.22.

Este é, de acordo com Hugo Brito¹¹⁷, um privilégio do Fisco, pois “os demais credores se têm de valer de ação judicial”. Ainda segundo o autor, mesmo sem a necessidade de nova ação, de natureza cognitiva, para que o redirecionamento da execução fiscal seja autorizado pelo artigo 135, III, do CTN, necessária se faz a instauração de um processo administrativo específico para apuração da responsabilidade do sócio-gerente.

No entendimento de Claudia Rodrigues¹¹⁸:

“Concordar com o simples redirecionamento da execução contra os responsáveis elencados no artigo 135, III do CTN, significa concordar com a criação de uma fase de conhecimento dentro do processo de execução, para se apurar a causa *debendi* ou a obrigação, já que os atos praticados com excesso ou abuso de poder não podem ser presumidos”.

Embora, a autora seja contrária a esta fase cognitiva, é assim que a jurisprudência tem autorizado a Fazenda Pública a responsabilizar o sócio-gerente e redirecionar a execução fiscal, aplicando a desconsideração da personalidade jurídica, através de pedido específico de sua inclusão no pólo da execução, sendo a prova produzida e discutida nos próprios autos.

Para Fábio Ulhoa Coelho¹¹⁹ e Ada Pellegrini¹²⁰, é necessário o processo de conhecimento condenatório antes de se promover a invasão patrimonial do sócio-gerente. Esta ação própria exige participação do administrador, atingido por via da desconsideração da personalidade jurídica desde o início, para que contra ele também se forme o título executivo.

¹¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **A execução fiscal e a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas**. Revista Forense 370, nov/dez, São Paulo, 2003, p.34.

¹¹⁸ RODRIGUES, Claudia. Processo Administrativo. **A imprescindibilidade para apuração da responsabilidade do art.135, III do CTN e o redirecionamento da execução fiscal**. Consulex, n.178, março, Brasília, 2003, p.29.

¹¹⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **A teoria da desconsideração da personalidade jurídica e o devido processo legal**. IOB. Repertório de jurisprudência, civil, processual, penal e comercial, 2ª quin, jan, São Paulo, 2000, p.45.

¹²⁰ GRINOVER, Ada Pellegrini. **A desconsideração da personalidade de jurídica**. Revista Forense, ano100, fevereiro, 2004, São Paulo, p.10.

Despachos em processo de execução contra a sociedade determinando a desconsideração de sua personalidade jurídica e a penhora de bens do sócio, seriam inconstitucionais, pois desobedeceriam ao devido processo legal. No entanto, a jurisprudência, tem autorizado o redirecionamento da execução ao sócio-gerente que praticou as condutas descritas no artigo 135, III, do CTN através de simples petição da Fazenda Pública, com indícios de prova da ilicitude da conduta pessoal do sócio-gerente.¹²¹

A Constituição Federal no artigo 5º, inciso LVII consagra o princípio da presunção da inocência, ao dizer que todo cidadão será inocente até que se prove ao contrário. Deste modo, os administradores das empresas, para serem responsáveis, é necessário que tenham praticado ato com excesso de poderes ou infringido à lei, contrato social ou estatuto social. Essa prova é exclusiva de quem alega, vale dizer, sempre da Fazenda Pública.

Ao exigir do responsável tributário a prova da negativa da ilicitude, o STJ acabaria por aplicar uma responsabilidade tributária objetiva, sem amparo legal, protegendo os privilégios da Fazenda.¹²² Contudo, como se viu, todos os responsáveis são inocentes até se prove contrário. A exceção da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica não pode virar regra, tampouco, a substituição da responsabilidade tributária. Assim, para que se conciliem os interesses do Fisco e o dos contribuintes, faz-se necessário, todavia, que se utilizem de meios não abusivos, que não violem ou afrontem a legalidade, que sejam lícitos e estejam abrigados pela e de acordo com a ordem jurídica.

¹²¹ STJ. REsp 905.680/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, 1ª Turma, DJ 19/04/2007.
STJ. REsp 900371/ SP , Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCK, 1ª Turma, DJ 02.06.2008.
TJDFT. AGI 20090020020371, Relator ESDRAS NEVES, 5ª Turma Cível, DJ 07/05/2009.

¹²²FERNANDES, Marcelo Romanelli Cezar. **STJ muda posição sobre responsabilidade do sócio**. Revista Consultor Jurídico, agosto, São Paulo, 2009, p.7.

CONCLUSÃO

A desconsideração da personalidade jurídica é atualmente um instrumento importante para combater as condutas fraudulentas e abusivas, que têm se tornado cada vez mais frequentes no contexto nacional, notadamente no âmbito das relações jurídicas tributárias.

Contudo, não se pode perder de vista a excepcionalidade que envolve a sua aplicação, visto que somente se legitima quando devidamente comprovadas as circunstâncias autorizadas previstas na legislação material. Esta cautela se justifica em virtude da relevância do instituto da pessoa jurídica para o direito e para o desenvolvimento econômico da sociedade. A separação patrimonial estabelecida entre a pessoa jurídica e seus membros constitui um dos incentivos mais importantes, para a iniciativa privada e conseqüentemente para a produção de mais riquezas.

Porém, não se pode admitir que a separação patrimonial decorrente da personificação societária sirva de “manto protetor” para a prática de atos distintos daqueles para os quais ela foi criada. Por outro lado, a aplicação abusiva da desconsideração, desvinculada de seus fundamentos, provocaria o desvirtuamento desse instituto e da própria pessoa jurídica.

Conforme foi analisado no curso deste trabalho, a doutrina não é unânime a respeito da aplicabilidade do instituto da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário. A aplicação desse instituto gera discussões em razão de prevalecer no sistema do Direito Tributário, o princípio da legalidade e da tipicidade, motivo pelo qual somente seria possível desconsiderar a personalidade jurídica se existisse norma expressa.

Todavia, verificou-se que o Superior Tribunal de Justiça, os Tribunais Regionais Federais e o Tribunal de Justiça do Distrito Federal, têm se manifestado, no sentido que o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional consagra o instituto da desconsideração no âmbito do direito tributário. No entanto, não há fundamentação específica nas decisões que sustentam esta posição.

A responsabilidade tributária dos sócios-gerentes, prevista no artigo 134 do Código Tributário Nacional, e a responsabilidade dos dirigentes, gerentes, ou representantes legais da pessoa jurídica prevista no artigo 135, III, do mesmo diploma legal, não correspondem à aplicação da desconsideração da personalidade jurídica. Isso porque nos referidos dispositivos tributários há a imputação direta da responsabilidade dos administradores, ou administradores da pessoa jurídica, sem a necessidade de aplicação do instituto.

No âmbito tributário, o sócio ou administrador sofrem as consequências de seus atos por força de norma específica, basta que o ato esteja descrito na norma, para que se verifique a responsabilidade, não é preciso recorrer à teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Ademais, essa responsabilidade diferente da desconsideração, não exige a prática de fraude ou abuso de direito através da pessoa jurídica.

Desta forma, embora a doutrina e a jurisprudência acatem a desconsideração da personalidade jurídica em diversos ramos do direito, há restrições de sua aplicação no direito tributário, em função dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, e por atribuir responsabilidade, pessoalmente, ao agente que praticou atos com excessos de poderes, infração a lei ou do estatuto.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 2ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1998..
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ªed., São Paulo, Saraiva, 2004.
- BEVILAQUA, Clóvis. **Teoria Geral de direito civil**. Campinas, RED Livros, 2001.
- BRUSCHI, Gilberto Gomes. **Aspectos processuais da personalidade de jurídica**. São Paulo, Juarez de Oliveira, 2004.
- CARDOSO, Luciano Lucas. **A desconsideração da personalidade jurídica no direito positivo brasileiro**. FACTU CIÊNCIA, ano 2, n. 3, Unaí, FACTU, 2002.
- CARDOSO, Laís Vieira. **Responsabilidade pessoal do dirigente empresarial perante o Código Tributário**. São Paulo, Juarez de Oliveira, 2003.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Justitia**.vol 137, jan/mar, São Paulo, 1987,p.69.
- _____ **Curso de direito comercial**. v.2, 12ª ed., rev. e atual, São Paulo, Saraiva, 2008.
- _____ **A teoria da desconsideração da personalidade jurídica e o devido processo legal**. IOB. Repertório de jurisprudência, civil, processual, penal e comercial, 2ª quinz, jan, São Paulo, 2000.
- _____ **Curso de direito civil**, v.1, São Paulo, Saraiva, 2003.
- COMPARATO, Fábio Konder. **Essai d'analyse dualiste d'obligation em droit prive**. Paris, Dalloz, 1964.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1988.
- FAZZIO JUNIOR, Waldo. **Sociedades Limitadas: de acordo com o código civil de 2002**. São Paulo, Atlas, 2003.
- FERNANDES, Marcelo Romanelli Cezar. **STJ muda posição sobre responsabilidade do sócio**. Revista Consultor Jurídico, agosto, São Paulo, 2009.
- FILHO, Edmar Oliveira. **Desconsideração da personalidade jurídica no novo código civil**. São Paulo, MP Editora, 2005.
- FOLMAR, Melissa. **Desconsideração da personalidade jurídica**. In: **Jurisprudência brasileira cível & comércio**. Curitiba, Juruá, 2002.
- FONSECA, Antônio Cezar Lima. **Anotações aos direitos da personalidade**. São Paulo, RT 735, 1995.
- FREITAS, Elizabeth Cristina. **Desconsideração da personalidade jurídica: análise à luz do código de defesa do consumidor e do novo código civil**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2004.
- FRONTINI, Paulo Salvador. **Revista de direito mercantil**. Ano XLIV, janeiro/março, n.137, Malheiros, São Paulo, 2005.
- GAMA, Guilherme Calmon Nogueira. **Desconsideração da personalidade jurídica: visão crítica da jurisprudência**. Atlas, São Paulo, 2009.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. v.1, São Paulo, Saraiva, 2003.

GONÇALVES, Oksandro. **Desconsideração da personalidade jurídica**. Curitiba, Juruá, 2004.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **A desconsideração da personalidade de jurídica**. Revista Forense, ano100, fev, São Paulo, 2004.

HABIBE, Taís Cruz. **Direito Societário na atualidade: aspectos polêmicos**/Leonardo (organizador e colaborador). Belo Horizonte, Del Rey, 2007.

KOCH, Dionísio. **Desconsideração da personalidade jurídica**. Momento Atual, Florianópolis, 2005.

KOURY, Susy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica(disregard doctrine) grupos de empresas**. Rio de Janeiro, Forense, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **A execução fiscal e a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas**. Revista Forense 370, nov/dez, São Paulo, 2003.

_____ **Curso de Direito Tributário**. 28ªed., São Paulo, Malheiros, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito Constitucional interpretado**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1992.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: parte geral**. v.I, 41ªed., São Paulo, Saraiva, 2007.

MUNIZ, Joaquim. **Princípio da autonomia patrimonial e a desconsideração da personalidade jurídica**. In: **Revista de direito empresaria IBMEC**, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2003.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário**. Revista de estudos tributários. v.1, n.1, mai/ jun, Porto Alegre, 2006

PAMPOLHA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil: Parte Geral**. v.I, São Paulo, Saraiva,2002.

PEREIRA, Caio Mário. **Instituições de Direito Civil**. v.1, 22ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2008.

REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica**. Revista dos Tribunais, v.58, n.410,dezembro,1969.

_____ **Curso de Direito Comercial**, 22ªed., São Paulo, Saraiva, 1995.

RODRIGUES, Claudia. **Processo Administrativo. A imprescindibilidade para apuração da responsabilidade do art.135, III do CTN e o redirecionamento da execução fiscal**. Consulex, n.178, março, Brasília, 2003.

RODRIGUES, Silvio. **Curso de direito Civil**, v.I, São Paulo, Saraiva, 2002.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 12ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1998.

SANTIAGO, Edna Ribeiro. **Desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário**. Revista da Ciência Jurídica, ano XXII, n.142, jul/ago, 2008.

SANTOS, Monisa Carla. **A desconsideração na execução fiscal vista pelos Tribunais**. Revista de processo, ano 32, n.145, março, 2007.

SILVA, Alexandre Alberto Teodoro. **A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário**. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p.100.

SILVA, Alexandre Couto. **A aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro**. 2ªed., Rio de Janeiro,Forense, 2009.

SILVA, Caio Mário. **Instituições de Direito Civil**. v.1, 18ªed., Rio de Janeiro, Forense, 1997.

SILVA, Osmar Vieira. **Desconsideração da Personalidade Jurídica:aspectos processuais**. Rio de Janeiro, Renovar,2002.

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo, Resenha Tributária, 1975

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. vol. I, São Paulo, Altas, 2008.

_____ **Direito Societário**. Juarez de Oliveira, 2ª ed., 2004.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo, Editora TR, 2003.

VAZ, José Otávio de Viana. **A responsabilidade tributária dos administradores da sociedade no código tributário nacional**. Belo Horizonte, Del Rey, 2003.

ZUCCHI, Maria Cristina. **Direito de empresa**. São Paulo, Harbra, 2004.